النظام المحاسبي الموحد
في شركات القطاع العام

دكتور
كمال عبد السلام
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة المنصورة

١٩٨٩-١٩٩٠

مكتبة الجلاء الجديدة
المنصورة



(اللهم لك الحمد كله ولك الكمال كله ولك الجلال كله ولك التقديس كله ، اللهم اغفرلى جميع ما اسلفته واعصمنى فيما بقى وارزقنى عملا صالحا ترضى به عنى ياذا الفضل العظيم ، اللهم اجعلنى من اكرم وفدك عليك والزمنى سبيل الاستقامة حتى القاك يارب العالمين)

الباب الأول

مقدمــــة :

يرتكز النظام الاقتصادى فى جمهورية مصر العربية على أســـاس التخطيط الشامل ، الأمر الذى يتطلب توافر البيانات الملائمــــة لاعداد الخطة الاقتصادية للدولة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجهـــا ولقد واجهت الوحدات الاقتصادية الكثير من المشاكل فى المواءمة بين ما لدى تلك الوحدات من بيانات ترتكز على أسس ومفاهيم معينة ، وبين ما تحتاجه الأجهزة التى تضع السياسة الاقتصادية أو تراقب تنفيذ هـا من بيانات فى اطار مختلف من الأسس والمفاهيم .

لذلك صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ باعتماد النظام المحاسبى الموحد - والذى أعد ليطبق على الوحـــدات الاقتصادية داخل " القطاع العام باستثناء البنوك ووحدات التأمين " وذلك لاعتبارات خاصة تتعلق بطبيعة النظام فى هذه المنشآت .

ويهدف النظام المحاسبى الموحد الى توحيد الأسس والقواعـد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، بهدف توفير البيانات الملائمـة للتخطيط والرقابة ، وربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحســابات القوميـة .

ويتناول بحثنا للنظام المحاسبى الموحد فى هذا الكتـــاب الاطار الذى حدده المؤلف للنظام المحاسبى الموحد وهو اطـــار محاسبى نظرى وتطبيقى ويقع فى خمسة أبواب رئيسية هى على التوالى :

الباب الأول : الاطار الفكرى للنظام المحاسبى الموحد .

الباب الثانى : الاطار الرئيسى للمجموعة الدفترية فى ظل النظام المحاسبى الموحد •

الباب الثالث : اثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بحسابات الميزانية •

الباب الرابع : اثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بالاستخدامات والموارد •

الباب الخامس : الحسابات والقوائم الختامية •

وأخيرا أسأل الله أن يكون التوفيق حليفنا فى القاء الضوء على هذا القطاع الحيوى من قطاعات اقتصادنا الوطنى وأن يكون لمساهمتنا المتواضعة دورا فى تحقيق فعالية ادارة الوحدات الاقتصادية •

والله الموفق •

دكتور / كمال عبد السلام

المنصورة فى أكتوبر ١٩٨٩

الباب الأول

الاطار الفكرى للنظام المحاسبى الموحد

يتناول بحثنا فى هذا الباب من خلال الفصلين الآتيين :

الفصل الأول : النظام المحاسبى الموحد كأداة للربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية •

الفصل الثانى : الدليل المحاسبى كوعاء رئيسى للحسابات •

الفصل الأول

النظام المحاسبي الموحد كأداة للربط بين حسابات الوحدة والحسابات القومية .

لقد ظهرت عدة اتجاهات لربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية قبل صدور النظام المحاسبي الموحد تتركز في الاتجاهات الآتية :

الاتجاه الأول : ويقضي هذا الاتجاه بترك الحسابات الخاصة بالوحدات كما هي في شكلها التقليدي ووضع تعاريف محددة للمقادير التجميعية مثل (الانتاج القومي والانفاق القومي والدخل القومي والتكوين الرأسمالي) التي تهتم الحسابات القومية بقياسها مع تحديد مكونات عناصر كل منها بحيث يصبح من الميسور على الوحدات الاقتصادية أن تستخرج من حساباتها الخاصة كافة البيانات التي تخدم في تركيب واعداد الحسابات القومية .

الاتجاه الثاني : ويرى هذا الاتجاه أن اقتصاد المجتمع ما هو الا وحدة اقتصادية واحدة تخضع لادارة واحدة ، ومن ثم يجب أن تتطابق الصورة التي تعبر عن نشاط وحداته الانتاجية كل على حده - مع الصورة التي تعبر عن الاقتصاد القومي في مجموعه .

الاتجاه الثالث : فقد ثار الجدل حول الاتجاهان السابقان وذلك عند اختيار الحسابات والقوائم الختامية التى تحقق هدف الربط بين حسابات الوحدة والحسابات القومية ، لذلك يرى أصحاب هذا الاتجاه ضرورة أن تكون الحسابات الختامية للوحدة فى صورة تتفق مع سمات الحسابات القومية على أن يصاحبها مجموعة أخرى من الحسابات المشتقة تتفق مع متطلبات المحاسبة المالية •

والاتجاه الأخير هو ما أخذ به النظام المحاسبى الموحد •

وسوف نتناول هذا الفصل من خلال :

المبحث الأول : المحاسبة القومية وعلاقتها بمحاسبة الوحدة الاقتصادية •

المبحث الثانى : النظام المحاسبى الموحد (مفهومه ـ أهدافه ـ مكوناته ـ معايير اعداده) •

المبحث الأول

المحاسبة القومية وعلاقتها بمحاسبة الوحدة الاقتصادية

ان أى محاولة لدراسة العلاقة بين المحاسبة القومية والمحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يجب أن ترتكز على دراسة أخرى وهى علاقة علم الاقتصاد وعلم المحاسبة ٠

تلك العلاقة المتبادلة تتضمن جوانب متعددة على الرغم من النشأة المستقلة لكل من المحاسبة والاقتصاد - وعلى الرغم من وجود أوجه خلاف بين المحاسبين والاقتصاديين فيما يتعلق بتطبيق بعض المفاهيم والمبادئ أو فيما يتعلق باستخدام بعض أسس وقواعد التقييم الا أن الهدف واحد وهو خدمة النشاط الاقتصادى سواء على مستوى الوحدة أو على المستوى القومى الأمر الذى ترتب عليه وجود ترابط وثيق وعلاقة متبادلة بين هذين الفرعين من فروع المعرفة ، بحيث يكون من الصعب استقلال كل منهما عن الآخر فهما يؤثران فى بعضهما البعض ويتأثران ببعضهما البعض ٠

تطور المحاسبة لخدمة الاقتصاد القومى :

لقد تطورت المحاسبة من مجرد أداة لخدمة المنشأة أو الوحدة الاقتصادية الى اعتبارها أداة لخدمة الاقتصاد القومى فى مجموعه - فقد كانت المحاسبة فى الماضى تهتم فقط بتحديد نتيجة المنشأة خلال فترة زمنية معينة - وبيان مركزها المالى فى نهاية هذه الفترة

وبذلك كانت تستهدف انتاج البيانات التى تهم أصحاب المنشأة وكل من لهم صلة بنتائجه من دائنين ومستثمرين ومساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة ـ أما الآن فقد أصبحت المحاسبة تنظر الى المنشأة كوحدة اقتصادية تشكل مع غيرها من الوحدات خلايا أساسية للاقتصاد القومى .

وبذلك امتدت خدمات المحاسبة لتشمل الاقتصاد القومى فى مجموعه وذلك عن طريق انتاج البيانات التى تلزم لقياس وتحليل الاقتصاد واتخاذ القرارات المالية والاقتصادية لممارسة التخطيط الاقتصادى ، والتطور الذى لحق بالمحاسبة هو الذى قربها من الاقتصاد والواقع يتضح فى استخدام الاقتصاديين للمفاهيم والمصطلحات المحاسبية واستخدام المحاسبين للمفاهيم والمصطلحات الاقتصادية .

فمن ناحية استخدم الاقتصاديين المصطلحات والمفاهيم المحاسبية مثل الميزانية وقائمة الدخل والربح ، كما شعروا بأهمية البيانات المحاسبية واستفادوا منها .

ومن ناحية أخرى نجد أن المحاسبين استفادوا بدورهم من المفاهيم والأساليب الاقتصادية فى معالجة كثير من نواحى الدراسة المحاسبية ومن أمثلة ذلك أسلوب التحليل الحدى ـ وتحليل نقطة التعادل ، تكلفة الفرصة البديلة ـ تغير القوة الشرائية للنقود ، الدخل الحقيقى والدخل النقدى ، والقيمة السوقية والقيمة الحالية

للقدرة الربحية فى المستقبل ، وبذلك يتضح لنا أن العلاقــة بيـن المحاسبة والاقتصاد علاقة وثيقة ومتبادلة .

مظاهر علاقــة المحاسبة القومية بالمحاسبة على مستوى الوحـــدة الاقتصادية :

تعتمد المحاسبة القومية على بعض الأسس والمبادئ والفروض التـى تستخدمها المحاسبة المالية على مستوى المنشأة أو الوحـــدة الاقتصادية وان اختلفت عنها فى كيفية تطبيقها ، ويمكن تتبع هـــذه العلاقة من خلال عرض بعض المجالات التى يتم فيها التلاقى أو عـدم التلاقى بين هذين الفرعين من فروع الدراسة المحاسبية ومن هـــذه المجالات :

١ - أسلوب القيد المزدوج :

يعتبر أسلوب القيد المزدوج أول مجالات الالتقاء بين المحاسـبة المالية والمحاسبة القومية - فكلاهما يعتمد على القيد المزدوج فـــى تحليل وعـرض ما يتم من عمليات فى دائرة النشاط الاقتصادى .

٢ - اختيار الوحدة المحاسبية :

ترتبط المحاسبة المالية بوحدة اقتصادية واحدة فى حيـــن أن المحاسبة القومية ترتبط بالاقتصاد القومى فى مجموعه وما يحتويــه مـن آلاف الوحدات الاقتصادية .

٣ ـ اتباع المنهج المحاسبي :

تتبع المحاسبة القومية نفس مراحل المنهج المحاسبي في المحاسبة المالية وهذه المراحل تتكون من التسجيل والتبويب والتلخيص وعرض النتائج وتفسيرها . الا أنه يلاحظ أن المحاسبة القومية لا تعتبر حتى الآن مصدرا أوليا للبيانات ومن ثم فهي لا تتضمن مرحلة التسجيل .

٤ ـ التشابه في الاطار الفني :

يتشابه الاطار الفني للمحاسبة القومية الى حد كبير مع الاطار الفني للمحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية فالتشابه قائم بين :

أ ـ الميزانية القومية وحسابات الدخل القومي في المحاسبة القومية وبين الحسابات والقوائم الختامية في المحاسبة المالية .

ب ـ جدول التدفقات النقدية والمالية في المحاسبة القومية وبين الموازنتين المالية والنقدية المستخدمة على مستوى المنشأة أو الوحدة الاقتصادية .

جـ ـ جداول المدخلات والمخرجات في المحاسبة القومية وبين محاسبة التكاليف التي تختص بتحديد تكلفة المنتجات .

٥ ـ القياس والتقييم :

تستخدم وحدة النقود كأساس لترجمة أو قياس العمليات الاقتصادية في كل من المحاسبة المالية والمحاسبة القومية ـ الا أن هناك اختلاف جوهري بين الاثنين في هذا السبيل وهو أن المحاسبة المالية تعتمد

على فرض ثبات القوة الشرائية للنقود الأمر الذى ترتب عليه عدم صلاحية البيانات المحاسبية الناتجة من تطبيق هذا الافتراض فى ظل التغير المستمر لمستويات الأسعار . لذلك تقوم المحاسبة القومية بتعديل البيانات الجارية لاستبعاد أثر هذا التغير حتى تصبح لهذه البيانات دلالة اقتصادية واضحة .

ومن ناحية أخرى يتم التقييم فى المحاسبة المالية باتخاذ التكلفة التاريخية كأساس ، أما التقييم فى المحاسبة القومية فيتم على أساس التكلفة الجارية أو سعر السوق . وقد يتم تعديل سعر السوق نتيجة لما يطرأ من تغيرات فى مستويات الأسعار وبذلك يكون الأساس فى التقييم هو الأسعار الثابتة .

٦ - التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية :

تميز المحاسبة القومية بين النفقات الجارية التى تخص فترة محاسبية واحدة وبين النفقات الرأسمالية التى تخص أكثر من فترة محاسبية واحدة وذلك على النحو المتبع فى المحاسبة المالية - وعلى ذلك تتبع المحاسبة القومية نفس المعايير التى يستند اليها فى هذا التمييز - ومن أمثلة هذه المعايير : طبيعة النفقة والغرض منها ، علاقة النفقة بالدخل ، مدى تكرار النفقة .

٧ - تحقق الايراد أو الدخل :

يتركز الاهتمام فى المحاسبة المالية على مرحلة البيع كأساس لتحقيق الايراد فى حين أن المحاسبة القومية تهتم بمرحلة الانتاج

كأساس لتدفق القيمة وبالتالى تحقق الايراد ويترتب على ذلــــك اختلاف أسلوب تحقق الايراد أو الدخل فى المحاسبة المالية عنه فى المحاسبة القوميــة •

- ففى المحاسبة المالية يتحقق الايراد بالبيع أى عندما يتم بيــع السلع والخدمات التى تنتجها أو تتعامل فيها الوحدة الاقتصادية

- أما فى المحاسبة القومية فيتحقق الدخل بمجرد انتاج الســلع والخدمات بغض النظر عما اذا كانت المنتجات قد تم التصرف فيها بالبيع أو أنها ما زالت متبقية كمخزون وذلك بالنسبة للمنتجــات السلعية فقط •

فالدخل فى المحاسبة القومية يتمثل فى كل ما يتم اضافته لثــروة المجتمع خلال الفترة •

٨ - طبيعة الربــح أو الفائــض :

تختلف طبيعة الربح أو الفائض فى المحاسبة المالية عنه فــى المحاسبة القومية فعلى مستوى المشروع ينتج الربح من خلال مقابلــة ايرادات المشروع مع نفقاته مقاسة وفقا لمبدأ الاستحقاق دون احتســاب فائدة على رأس المال المستخدم والمملوك لأصحاب المنشأة - أمـــا الفائض فى المحاسبة القومية فيمثل عنصر من عناصر تكلفة استخدام عوامل الانتاج وهو التنظيــم •

٩ - الدقة فى استخراج النتائــج :

من الطبيعى أن تكون النتائج التى تعرضها الحسابات والقوائــم

المستخدمة فى المحاسبة على مستوى المنشأة أو الوحدة الاقتصاديـة أكثر دقة من تلك التى يمكن التوصل اليها فى المحاسبة القومية ويرجع ذلك الى عدة اعتبارات منها :

أ - حجم الوحدة المحاسبية : ان نطاق الوحدة المحاسبية فـى المحاسبة المالية هو منشأة واحدة أو وحدة اقتصادية واحدة فى حين أن المحاسبة القومية تختص بالاقتصاد القومى فى مجموعه ٠

ب - مدى تغطية النفقات : ففى المحاسبة المالية يتم التعبير عـن كافة العمليات التى تتم فى دائرة نشاط الوحدة الاقتصادية مـن خلال نظام محاسبى محكم يضم مجموعة من الدفاتر والمستندات التى تسمح بالتسجيل التاريخى المنتظم لعمليات النشاط ومن ثم فان البيانات التى يدونها هذا النظـام تعكس تماما ما تم مـن مختلف العمليات ٠ أما فى المحاسبة القومية فلا توجد مرحلـة التسجيل المعروفة فى المحاسبة المالية - وانما تعتمد فـى دراستها وتحليلها لعمليات النشاط الاقتصادى على المسـتوى القومى على بيانات يتم تجميعها من مصادر مختلفة ومن جهـات متعددة ٠

ويترتب على الاعتبارين سالفى الذكر أن تضطر المحاسبة القوميـة الى الالتجاء الى التقدير لمواجهة أى نقص فى البيانـات أو لمقابلة عدم كفايتها ٠

١٠ - التجيد المحاسبى :

اذا كانت العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة القوميـة قـد

نشأت من خلال اعتماد الأخيرة على بعض الأسس والمبادئ والفروض التي تستخدم في المحاسبة المالية باستثناء بعض الظروف التي تفرضها معالجة الاجماليات على المستوى القومي •

واذا كان الهيكل الفني المحاسبي قد أصبح احدى السمات الأساسية للمحاسبة القومية ورمزا للعلاقة بينها وبين المحاسبة المالية — فانه لا يمكن تجاهل الاتجاه المتزايد نحو التوحيد المحاسبي على مستوى الوحدات الاقتصادية وأثر هذا الاتجاه على تطور العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية — ذلك أن هذا التوحيد من شأنه أن يؤدي الى ايجاد وحدة الفكر بين المحاسب المالي والمحاسب القومي سواء من حيث المصطلحات والمفاهيم والأسس وقواعد التقييم أو من حيث معالجة العمليات من وجهة النظر القومية أو عرض نتائج نشاط مختلف الوحدات الاقتصادية وفقا لنمط موحد ونماذج موحدة •

ومن الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية وقد انعكس ذلك في هيكل الدليل المحاسبي فيما استحدثه النظام المحاسبي الموحد من حسابات وقوائم ختامية تقوم بدور رئيسي في توفير البيانات اللازمة للمحاسبة القومية والمخطط الاقتصادي ولترشيد متخذي القرارات على المستوى القومي •

وسوف نتعرض في هذا المجال لدراسة العناصر الآتية بايجاز :

أولا : المفاهيم الاقتصادية •

ثانيا : الحسابات القومية •

أولا : المفاهيم الاقتصادية الأساسية :

لقد تأثر واضعوا النظام المحاسبي الموحد ببعض المفاهيم الاقتصادية وحاولوا اظهار أثرها على الحسابات الختامية وهذا يتطلب معرفة تلك المفاهيم الاقتصادية الأساسية حيث أن المحاسبة القومية تستخدم في قياس وتحليل الاقتصاد القومي وذلك من خلال قياس ما ينتجه الاقتصاد القومي من سلع وخدمات خلال الفترة - وما يتولد من هذا الانتاج من أنصبة أو دخول لأصحاب عوامل الانتاج نظير مساهمتهم في العملية الانتاجية ، ثم كيفية التصرف في هذه الدخول على مختلف أوجه الاستخدام عن نفس الفترة •

فالمحاسبة القومية في سعيها الى قياس وتحليل الاقتصاد القومي انما تستهدف تصوير النشاط الذى يزاوله هذا الاقتصاد من حيث :

- أنه انتاج متمثل في مختلف السلع والخدمات •
- أنه دخل أو عائد ترتب على هذا الانتاج •
- ثم أنه انفاق لهذا الدخل على مختلف الاستخدامات •

وعلى ذلك ينحصر نطاق الدراسة الاقتصادية في المحاسبة القومية في ثلاثة متغيرات أو مجاميع قومية هي :
الناتج القومي والدخل القومي والانفاق القومي •

ويمكن النظر الى هذه المتغيرات على أنها زوايا متعددة لموضوع واحد وهو النشاط الاقتصادى القومي وسوف نتناول تلك الزوايا بشيء من التفصيل •

١ - الناتج القومي : " National Product "

الناتج القومي يتمثل في " قيمة السلع والخدمات التي ينتجها الاقتصاد القومي خلال فترة زمنية معينة " •

والمفاهيم المرتبطة بالناتج القومي تتمثل في :

أ) الناتج الوسيط والناتج النهائي ب) الناتج السوقي والناتج المحتسب جـ) الناتج المحلي والناتج القومي

أ) الناتج الوسيط والناتج النهائي :

- يقصد بالناتج الوسيط "Intermediate Product" قيمة السلع والخدمات التي تستخدم في انتاج غيرها من السلع والخدمات - فالناتج الوسيط هو عبارة عن مستلزمات الانتاج المستخدمة في العمليات الانتاجية •

- أما الناتج النهائي " Final Product " فهو يشمل السلع والخدمات التي تساهم في اشباع رغبات المستهلكين في المجتمع أي أنها لا تستخدم في انتاج سلع وخدمات أخرى •

وهذا الناتج يضاف الى الثروة القومية أو رأس المال القومي •

وأهمية التمييز بين الناتج الوسيط والناتج القومي يتمثل في تجنيب تقديرات الناتج القومي خطر الازدواج في الحساب - ولتجنب خطورة هذا الازدواج في حساب الناتج القومي يمكن حساب الناتج

القومى على أساس القيمة المضافة المتولدة فى مختلف المراحـــل أو الوحدات الانتاجية أو على أساس الناتج النهائى حيث أن :

القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية = قيمة الانتاج - مستلزمات الانتاج (الناتج الوسيط)

ب - الناتج السوقى والناتج المحتسب (غير السوقى) :

يعرف الناتج السوقى : " Marketable Product "

"عبارة عن قيمة السلع والخدمات التى يتم تداولها فى الأســـواق أو التى تكون قابلة للتسويق " .

ويعرف الناتج المحتسب (غير السوقى) " Imputed Product "

تلك العمليات التى ساهمت فعلا فى خلق الناتج القومى الا أنــه يتم اسقاطها عند تقدير الناتج القومى لتعذر قياس قيمتها نقــدا اما لأنها ليست محلا للتبادل فى الأسواق أو لصعوبة حصرهـــا بدقة - ومثال ذلك من :

- ظاهرة الاستهلاك الذاتى للانتاج مثل استخدام المزارع لجـزء من انتاج أرضه فى استهلاكه الشخصى له ولأسرته .
- خدمات ربات وخدم المنازل فى محيط الأسرة .
- خدمات العقارات المملوكة المسكونة لأصحابها .
- خدمات القطاع الحكومى للأفـراد .

جـ - الناتج المحلى والناتج القومى :

يعرف الناتج المحلى : " Domestic Product "

" عبارة عن قيمة السلع والخدمات المنتجة داخل الدولة خلال الفترة وذلك بغض النظر عن جنسية عوامل الانتاج التى شاركت فى تحقيق هذا الناتج سواء كانت هذه العوامل وطنية أو أجنبية ومفهوم الناتج المحلى هو مفهوم جغرافى يتعلق بناتج عوامل الانتاج المستخدمة داخل المنطقة الجغرافية للدولة ".

أما الناتج القومى : " National Product "

يقصد به ناتج كافة عوامل الانتاج الوطنية للدولة سواء كانت هذه العوامل قد زاولت نشاطها داخل الدولة أو خارجها أى بغض النظر عن الحدود الجغرافية لاستخدام عوامل الانتاج الوطنية.

أو هو عبارة عن الناتج الذى تم داخل الاقتصاد القومى أو خارجه طالما أن هذا الناتج متولد من عناصر انتاج قدمها وطنيين.

وعلى ذلك يمكن استخراج الناتج القومى على النحو التالى :

الناتج المحلى	xxx
+ دخل عوامل الانتاج من الخارج	xx
مجموع	xxx
ـ دخل عوامل الانتاج الى الخارج	xx
الناتج القومى	xxx

أى أن الناتج القومى = الناتج المحلى + صافى دخل عوامل الانتاج من أو الى الخارج ويقصد بدخل عوامل الانتاج من الخارج قيمة عوائد

عوامل الانتاج التى تستحق للأجانب نظير مساهمتهم الانتاجية فى الداخل ٠

ويتم تقييم الناتج القومى والذى يتم التعامل فيه بالأسواق بأحد أساسين :

- سعر السوق ٠
- سعر التكلفة ٠

ويعبر سعر السوق عن الثمن الذى يدفعه المشترى أو - المستهلك - ثمنا لشراء السلعة التى يستهلكها أو الخدمة التى يستفيد منها ويتحدد السعر بناء على التقاء منحنيات العرض بالطلب ٠

أما تكلفة عوامل الانتاج فهى تعبر عما يحصل عليه عوامل الانتاج نظير مساهمتهم فى العملية الانتاجية (أى الأجور وهى عائد العمل والفائدة عائد رأس المال والايجار عائد الأرض والأرباح عائد التنظيم)

وللوصول الى الناتج القومى بسعر التكلفة يتم تعديل الناتج القومى بسعر السوق كما يلى :

xxx	الناتج القومى (أو المحلى) بسعر السوق
xx	+ الاعانات
xxx	مجموع
xx	- ضرائب غير مباشرة
xxx	الناتج القومى (أو المحلى بسعر التكلفة) ٠

قياس وتقييم الناتج القومى :

يمكن قياس الناتج القومى لدولة أو اقتصاد ما خلال فترة زمنية معينة باستخدام احدى الطرق الآتية : (1)

- طريقة الانتاج The Production Method
- طريقة الدخل The Income Method
- طريقة الانفاق The Expenditure Method

- طريقة الانتاج : The Product Method

يتم حساب الناتج القومى من خلال تجميع مساهمة كل وحدة انتاجية (صناعية) فى هذا الناتج ، تلك المساهمات يطلق عليها القيمة المضافة أى قيمة ما تضيفه الوحدة الانتاجية أو القطاع الى الناتج القومى .

وتحسب هذه القيمة اما بشكل اجمالى أو بشكل صافى على مستوى الوحدة أو القطاع كما يلى :

xxx	قيمة الانتاج (المبيعات ± التغير فى المخزون)
xxx	- قيمة مستلزمات الانتاج (أو المشتريات من السلع الوسيطة) .
xxx	اجمالى القيمة المضافة
xx	(-) استهلاك الأصول الثابتة
xx	صافى القيمة المضافة

(1) Wilfred Beckerman "An Introduction to National Incom Analysis ", Weidenfeld and Nicolson, London, 1968, PP.12-16

وبتجميع القيمة المضافة الاجمالية والصافية للوحدات الانتاجيـــــة أو القطاعات يتضح لنا :

اجمالى الناتج المحلى = اجمالى القيمة المضافة للوحدات أو القطاعات

صافى الناتج المحلى = صافى القيمة المضافة للوحدات أو القطاعات

- طريقة الدخل : "The Incom Method "

وتعتمد هذه الطريقة على الدخل المترتب على النشاط الانتاجى ويتم حساب الناتج القومى وفقا لهذه الطريقة عن طريق تجميـــــــع الدخول المستحقة لعوامل الانتاج لقاء أو نظير مساهمتهم فى العملية الانتاجية من أجور وايجارات وفوائد وعائد التنظيم .

- طريقة الانفاق : " The Expenditure Method "

وتعتمد هذه الطريقة فى قياسها للناتج على معيار الانفاق فيتـــم حساب الناتج وفقا لهذه الطريقة على أساس تجميع الانفاق علــــــى الاستهلاك النهائى للسلع والخدمات وعلى الاستثمار .

٢ - الدخل القومى : " National Income

يعرف الدخل القومى بأنه قيمة ما يستحق لأصحاب عوامل الانتـــاج من دخول أو أنصبة ولقاء أو نظير مساهمة هذه العوامل فى النشـــاط الانتاجى أى أن :

- المرتبات والأجور كعائد لعنصر العمل ← عائد العمل .
- الايجارات كعائد لعنصر الطبيعة أو الأرض ⎤
- الفوائد كعائد لعنصر رأس المال . ⎬ ← عائد الملكية
- الأرباح أو الفائض كعائد لعنصر التنظيم . ⎦

مما سبق يتضح لنا أن الدخل القومي يتكون من عائد العمل + عائد الملكية

ويتطلب اخضاع هذه العوائد للقياس المحاسبي وهذا يتطلب :

١ - ارتباط العائد بالنشاط الانتاجي .

٢ - استخدام العائد خلال الفترة (أساس الاستحقاق) .

٣ - استخدام فكرة الاحتساب مثل (احتساب الايجارات الضمنية فى حالة العقارات التي يستخدمها أصحابها في النشاط الانتاجي - واحتساب فوائد محتسبة للأموال التي يستخدمها أصحابها في النشاط الانتاجي) .

ويتساوى الدخل المحلي Domostic Income مع الدخل القومي في حالة واحدة هي حالة عدم وجود تدفقات دخلية Income Flows عبر الحدود الاقليمية للدولة أي من الاقتصاد القومي الى الخارج أو من الخارج الى الاقتصاد القومي . وهذه هي حالة " الاقتصاد المغلق " التي لا يترتب عليها وجود علاقات خارجية مع العالم الخارجي أما في حالة وجود علاقات فان الدخل المحلي يختلف عن الدخل القومي بمقدار التدفقات الدخلية من أو الى الخارج .

فالدخل المحلى اذن هو ما يستحق لأصحاب عوامل الانتاج من عوائد داخل الاقتصاد القومى خلال فترة زمنية معينة وذلك بغض النظر عما اذا كان أصحاب عوائد الانتاج من الوطنيين أو الأجانب .

أما الدخل القومى فهو ما يستحق لأصحاب عوامل الانتاج القومية مقابل مساهمتها فى العمليات الانتاجية خلال الفترة سواء تم استخراج هذه العوامل داخل الحدود الاقليمية للدولة أو خارجها .

وعلى ذلك يتمثل الفرق بين الدخل المحلى والدخل القومى فى صافى التدفقات الدخلية من الخارج أو الى الخارج .

وعلى ذلك نجد أن الدخل القومى = الدخل المحلى مضافا اليه صافى التدفقات الدخلية من الخارج أو مطروحا منه صافى التدفقات الدخلية الى الخارج .

٣ ـ الانفاق القومى : " National Expenditure "

ان الدخل القومى المتولد عن النشاط الانتاجى فى فترة القياس يتم انفاق جزء منه لاشباع حاجات الأفراد من السلع والخدمات ـ أما الجزء الباقى فيتم احتجازه وبالتالى يعتبر كاستثمار قومى وعلى ذلك يتضح لنا أن :

الدخل القومي = الانفاق القومي = الانفاق الاستهلاكي + الانفاق الاستثماري .

الانفاق القومي = الانفاق الاستهلاكي الخاص + الانفاق الاستهلاكي العام + اجمالي التكوين الرأسمالي المحلي الثابت + التغير في المخزون السلعي ـ صافي الاستثمار الأجنبي .

ثانيا : الحسابات القومية :

تهدف الحسابات القومية الى تصوير كافة العمليات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي على المستوى القومي في اطار محاسبي يسهل معه الدراسة والتحليل والمقارنة ، ومن ثم فهي تهدف لاعطاء صورة اجمالية عن النشاط الاقتصادي للمجتمع ككل ويستخدم في سبيل ذلك مجموعة من الوسائل المحاسبية والاحصائية وتتمثل الأولى في حسابات يتم الاثبات فيها وفقا لطريقة القيد المزدوج كحسابات الانتاج والتخصص ورأس المال في حين تشمل الثانية جداول أو قوائم معينة تتضمن بيانات تعطى صورا تفصيلية عن جوانب النشاط الاقتصادي ومن أمثلتها جداول التدفقات النقدية وجداول المستخدم / المنتج أو جداول المدخلات والمخرجات وتبدو أهم خصائص نظام الحسابات القومية فيما يلي :

ـ راجع : أ . عبد اللطيف حافظ ، موريس واسيلي ، فؤاد عثمان ، النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد ، دار الفكر العربي ، سنة ١٩٧١ .

١ - اتباعها لبعض مبادئ المحاسبة المالية من ذلك أساس الاستحقاق فى حساب ما يخص الفترة المعينة من موارد واستخدامات وكذا طريقة القيد المزدوج فهى تقوم باثبات العمليات فى جانب من حساب معين ، وادراجها فى الجانب المقابل من حساب آخر ومن ثم يتحقق التوازن الحسابى بين موارد الحسابات واستخداماتها .

٢ - تبويب المعاملات الاقتصادية وفقا لموضوعها ومن ثم فاننا نجد المعاملات الآتية فى حساب الدخل القومى .

أ - معاملات تتعلق بالسلع والخدمات من حيث الشراء والبيع بما فى ذلك عمليات التصدير والاستيراد .

ب - معاملات تتعلق بالدخول ، والمقصود بها العمليات الخاصة بدخول عوامل الانتاج مقابل اسهامها فى عملية الانتاج .

جـ - معاملات تتعلق بالتحويلات ونعنى بها تلك العمليات التى يترتب عليها تقديم سلعة أو خدمة دون مقابل مباشر محدد أو بمقابل تم خلال فترة سابقة أو بمقابل تم خلال الفترة الحالية موضوع الحساب ولكنه يهمل نظرا لصعوبة قياسه .

د - معاملات تتعلق بالحقوق والالتزامات وهى تلك التى تتعلق بالائتمان .

٣ - تحليل النشاط الاقتصادى القومى على أساس تقسيم وحدات

المجتمع الى مجموعات رئيسة تبعا للوظائف الاقتصادية لتلك المجموعات والتى تشمل :

أ - قطاع الأعمال : ويتضمن جميع الوحدات الاقتصادية التى تقوم بانتاج سلع وخدمات بغرض تحقيق الربح سواء كانت مملوكة بصفة كاملة أو جزئية للدولة أو كانت فى نطاق الملكية الخاصة •

ب - القطاع الحكومى : ويضم كافة الوحدات الحكومية التى تقوم بأداء خدمة للجماهير سواء بمقابل أو بدون مقابل ومن أمثلتها الوحدات الادارية العاملة فى نطاق التعليم والصحة والأمن والعدالة والدفاع الى غير ذلك من الوحدات الحكومية •

ج - القطاع العائلى : ويتكون من الوحدات الاستهلاكية سواء فى ذلك الأفراد الذين يهدفون من تصرفاتهم الى اشباع حاجاتهم الاستهلاكية وكذلك النقابات والجمعيات الخيرية وغيرها ، وهى كلها تستهدف اشباع حاجياتها فقط ولا تهدف الى تحقيق ربح من وراء قيامها بأنشطتها •

د ـ قطاع العالم الخارجي : ويضم هذا القطاع جميع المعاملات التي تتم بين القطاعات المحلية أي التي تقع داخل البلاد والقطاعات الخارجية التي تقع خارج البلاد .

٤ ـ تقوم المحاسبة القومية بتبويب النشاط الاقتصادي للمجتمع الى الأنشطة الرئيسية الآتية :

أ ـ الانتاج : ويتمثل في الناتج القومي من سلع وخدمات .

ب ـ الاستهلاك : ويتضمن ما ينفقه كل من القطاع العائلي وقطاع الادارة الحكومية على استهلاك السلع والخدمات .

جـ ـ الاستثمار : ويتمثل في المدخرات .

٥ ـ تصوير حسابات الدخل القومي على أساس قطاعي لوصف الأنشطة الرئيسية لاقتصاد المجتمع ككل ، فحساب الانتاج يعد لبيان العمليات المتعلقة بالنشاط الجاري من حيث قيمة الانتاج وتكاليفه .

أما حساب التخصيص : فهو يعد لتوضيح الطريقة التي يتم بها التصرف في الدخل المتولد من العمليات الانتاجية أو غيرها .

أما حساب رأس المال : فيتم تصويره بغرض بيان المتغيرات التي تطرأ على رأس المال على المستوى القومي .

وسوف نعرض فيما يلي بشيء من الايجاز لحسابات قطاع الأعمال وجداول المستخدم والمنتج والتدفقات النقدية وهو الذي يهمنا في مجال دراستنا للنظام المحاسبي الموحد .

أولا : حساب الانتاج :

ويشمل العمليات المتعلقة بالنشاط الانتاجي ، ففي الجانب الدائن تظهر الموارد من مصادرها المختلفة وهي تمثل ايرادات القطاع من انتاج السلع والخدمات مع تعديلها بالتغير في المخزون وعناصر الايرادات الأخرى كالاعانات وبقيمة ما استخدم من الانتاج في أغراض التكوين الرأسمالي (المشغولات الداخلية)

ولقد اعتبر النظام المحاسبي الموحد المشغولات التامة التي تقوم الوحدة الاقتصادية بانتاجها (سواء كانت أصول ثابتة أو مستلزمات سلعية كقطع الغيار) لا بقصد بيعها وانما بقصد الاستخدام الذاتي داخل الوحدة ، أحد عناصر ايرادات النشاط الجاري • وهدف النظام المحاسبي الموحد من ذلك هو مسايرة المفهوم الاقتصادي الواسع للانتاج الذي يعتبر أن أي خلق للقيمة أو اضافة لها انتاجا سواء كان هذا الانتاج بقصد الاتجار أو بقصد الاضافة للأصول الثابتة ••• ومع ذلك فقد تطلب النظام تقييم هذه المشغولات بالتكلفة متجاهلا في ذلك رغبة المحاسب القومي في تقييم الناتج على أساس السوق •

كما عالج النظام قيمة مخلفات الانتاج ضمن ايرادات النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية ، وتتفق هذه المعالجة في قياس الناتج القومي وفقا للمفهوم الاقتصادي الشامل • •

ويتضمن الجانب المدين مستلزمات الانتاج والتي تتمثل في عناصر

التكاليف بالنسبة لقطاع الأعمال من مواد وأجور وضرائب غير مباشرة واهلاك وفوائد ويمثل الفرق بين الجانبين فائض النشاط الانتاجى لقطاع الأعمال (فى حالة زيادة جانب الايرادات عن جانب الاستخدامات) أو عجز النشاط الانتاجى للقطاع المذكور فى حالة زيادة جانب الاستخدامات عن جانب الموارد ٠

ويظهر حـ/ الانتاج على النحو التالى :

حـ / الانتاج

	منه (الاستخدامات)		له (الموارد)
xx	- الاستهلاك الوسيط	xx	مبيعات السلع
	- مستلزمات سلعية	xx	مقابل آداء الخدمات
	أو - مستلزمات خدمية	xx	+ التغير فى المخزون
xx	- الأجور	xx	انتاج بغرض الاستهلاك الذاتى (مشغولات داخلية)
xx	- الايجارات		
xx	- الفوائد	xx	اعانات انتاج (من القطاع الحكومى)
xx	- اهلاك الأصول الثابتة		
xx	- الضرائب غير المباشرة (ضرائب ورسوم سلعية)	xx	عجز النشاط الانتاجى (رصيد)
xx	فائض النشاط الانتاجى (رصيد) (صافى الربح)		
xxx		xxx	

ويرحل رصيد ح/ الانتاج فائض أو عجز الى الحساب التالى وهو ح/ التخصيص ٠

ثانيا : ح/ التخصيص :

ويتضمن مصادر الدخل بالنسبة للقطاع ، كما يتضمن الكيفية التى يتصرف بها القطاع فى ذلك الدخل ٠ حيث يظهر فى الجانب الدائن منه بالاضافة الى فائض النشاط الانتاجى (رصيد ح/ الانتاج) عناصر أخرى من الايرادات التى لم تدرج ضمن ح/ الانتاج ، ومن أمثلتها ح/ايرادات الاستثمارات والتحويلات من القطاعات الأخرى مثل تعويض التأمين أما الجانب المدين بين كيفية التصرف فى هذه الموارد كالتحويلات التى تتم للقطاعات الأخرى كالضرائب المباشرة والتعويضات والتوزيعات التى تتم ٠

ويظهر الحساب المذكور على النحو التالى :

حساب التخصيص

منه			لـه
	تحويلات لقطاعات أخرى :	xxx	فائض النشاط الانتاجي
xx	ضرائب مباشرة (للقطاع الحكومي)	xxx	دخول أخرى غير متولدة من النشاط الانتاجي :
xx	تعويضات		x فوائد الودائع لدى البنوك
xx	ديون معدومة		x ايرادات أوراق مالية
xx	خسائر رأسمالية		x تحويلات جارية من قطاعات أخرى (تعويضات من التأمين)
xx	تحويلات أخرى	xx	عجز موارد القطاع عن تغطية استخداماته
	توزيعات الفائض :		
	x فائض موزع		
	x فائض محتجز (رصيد)		
xxx		xxx	

ثالثا : حـ / رأس المال :

يشمل العمليات المتعلقة بثروة القطاع فيشمل في جانب الموارد مدخرات القطاع أي الأرباح غير الموزعة المرحلة من حساب التخصيص ،الاعانات الرأسمالية من القطاع الحكومي أو القطاعات الأخرى ونقص المخزون والتغير الذي يطرأ على مديونية القطاع قبل الغير (تغير في الاقراض) ٠

ويشمل جانب الاستخدامات الاضافات الى الأصول الثابتة ، والمخزون والتغير الذى يطرأ على دائنية القطاع للغير (تغير فى الاقتراض)

وفيما يلى صورة لحساب رأس المال

حـ / رأس المال

	استخدامات رأسمالية		موارد رأسمالية
xx	رصيد حـ/ التخصيص (عجز الموارد)	xxx	رصيد حـ/ التخصيص (الفائض المحتجز)
	النقص فى الخصوم :	xxx	الزيادة فى الخصوم :
xx	سداد قروض	x	زيادة فى مخصصات الاهلاك
xx	نقص فى خصوم أخرى	x	زيادة فى الخصوم الأخرى (مثل الاقتراض من القطاعات الاخرى) .
		x	زيادة فى رأس المال
	زيادة فى الأصول :	xxx	النقص فى الأصول
xx	أصول ثابتة جديدة مشتراه	x	بيع أصل
xx	زيادة فى المخزون	x	نقص فى المخزون
xx	زيادة فى أصول أخرى	x	نقص فى أصول أخرى
xxx		xxx	

ولا يظهر لحساب رأس المال رصيد حيث أن موارد القطاع الرأسمالية يتم توزيعها على الاستخدامات الرأسمالية المختلفة .

رابعا : جداول المستخدم / المنتج :

وهى عبارة عن جداول احصائية تحليلية تبين حركة تدفق المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية بين قطاعات النشاط المختلفة خلال السنة ، وتصوير هذه الجداول ودراسة ما تتضمنه من بيانات على المستوى القومى يساعد الى حد كبير فى وضع الخطط التفصيلية للنشاط الاقتصادى وانعكاسات كل خطة تفصيلية على الخطط التفصيلية الأخرى .

ان الاقتصاد القومى يتم تقسيمه الى أربعة قطاعات انتاجية هى الزراعة والتشييد والبناء ، الصناعة ، الخدمات وأنه يتم النظر الى أى قطاع من زاويتين :

× زاوية مدخلات العملية الانتاجية للقطاع أى مستلزمات الانتاج التى ساهمت فى انتاج القطاع .

وهذه يحصل عليها (بالشراء) كما يلى :

- مستلزمات انتاج سلعية مثل المواد الأولية والخامات والمنتجات نصف المصنعة ، من القطاع الزراعى ومن القطاع نفسه وقد تكون من الخارج (الواردات) .

- مستلزمات انتاج خدمية مثل خدمات النقل ، من قطاع الخدمات .

- خدمات عناصر الانتاج ، من أصحاب عوامل الانتاج .

× زاوية مخرجات العملية الانتاجية للقطاع أى انتاج القطاع وأوجه الطلب عليه لمختلف الأغراض .

وهذه يتم التصرف فيها بالبيع كما يلي :

- جزء الى القطاع الزراعي في شكل آلات ووسائل انتاج وأسمدة وكيماويات .
- جزء الى القطاع الصناعي نفسه في شكل آلات ومعدات ومنتجات نصف مصنوعة .
- جزء الى قطاع التشييد والبناء في شكل معدات ومواد أولية وخامات .
- جزء الى قطاع الخدمات في شكل سلع لازمة لأداء الخدمات .
- جزء الى قطاع الاستهلاك النهائي للأفراد في شكل منتجات استهلاكية .
- جزء الى الخارج في شكل صادرات من السلع الاستهلاكية أو الوسيطة أو الاستثمارية .

خامسا : جداول التدفقات المالية والنقدية ومنهج اعداد الموازنة النقدية في ظل النظام المحاسبي الموحد :

تهتم هذه الجداول بالقاء الأضواء على محددات التصرفات المالية في الاقتصاد القومي [1] ، فهي تقوم بتتبع مصادر التدفقات المالية والأوجه التي تستخدم فيها هذه التدفقات بمختلف قطاعات الاقتصاد القومي وذلك في ضوء ما تسفر عنه نتائج العلاقات والمعاملات التي تتم بين هذه القطاعات .

---

(١) د . أحمد سامي عشان ، نظام المحاسبة القومية ، مكتبة الجلاء الحديثة بالمنصورة ، سنة ١٩٧٦ ، ص ٢٨٣ .

استخدامات جداول التدفقات المالية والنقدية :

١ ـ تحديد القطاعات التى تولدت لديها القدرة على التمويل فأقرضت القطاعات الأخرى حيث تبقى لديها فائض من مدخراتها بعد قيامها بتغطية استثماراتها (وبعبارة أخرى تحديد القطاعات المقرضة) .

٢ ـ تحديد القطاعات التى تولدت لديها الحاجة الى التمويل نتيجة عجزها عن تغطية استثماراتها العينية من مدخراتها ومن ثم اقترضت من القطاعات الأخرى (أى تحديد القطاعات المقترضة)

٣ ـ تحديد الأشكال التى تمت بها عمليات تمويل القطاعات المقترضة (تحديد قنوات تدفق الأموال من القطاعات الأولى الى القطاعات الثانية) .

٤ ـ امكانية التنبوء بنمط وخطة التمويل فى المستقبل . فمن خلال الأرقام التى تتضمنها الجداول يمكن ايجاد معاملات مالية تعكس مدى الارتباط بين العمليات المالية بينها وبين العمليات الاقتصادية الأخرى ويتوقف مدى فاعلية استخدام جداول التدفقات المالية فى التخطيط المالى على[1] :

ـ دقة البيانات الأساسية التى يعتمد عليها فى تكوين الجداول

ـ درجة تفصيل هذه البيانات .

---

(١) د . سمير سيد هم ، جداول التدفقات المالية فى الجمهورية العربية المتحدة ، معهد الدراسات المصرفية (البنك المركزى المصرى) مسلسل رقم ٢٤ مارس سنة ١٩٦٩ .

- مدى ثبات أو استقرار الظروف والأوضاع الاقتصادية خلال الفترة التى تمتد عنها الجداول وكذلك مدى استمرار هذا الثبات أو الاستقرار خلال فترة التخطيط ٠

مما سبق يتضح لنا أن المحاسب القومى يقوم باعداد قوائم أو جداول تدفقات نقدية تشمل بيانات تعطى صورا تفصيلية عن جوانب النشاط الاقتصادى التى تهدف الى تحديد القطاعات المقرضة والقطاعات المقترضة بالاضافة الى تحديد قنوات تدفق الأموال من القطاعات الأولى الى القطاعات الثانية - ٠
وتمكينا للمحاسب القومى من اعداد جداوله على أساس قطاعى وارتباطا بأساس وسبب توحيد حسابات القطاع المختلط - حرص النظام المحاسبى الموحد على أن يمهد لاعداد الموازنة النقدية على أساس قطاعى ومن ثم جاء ربط التدفقات النقدية سواء الى الوحدة الاقتصادية أو منها (مقبوضات ومدفوعات) بحسابات الحقوق والالتزامات والتى يتم تقسيمها على أساس قطاعى - فالدائنين والمدينين أعيد تبويبهم بحيث يتم التمييز فيها بين دائنى ومدينى كل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومى كل على حده ، وهو ما يتفق مع متطلبات اعداد حسابات الدخل القومى وجداولها ٠

وحتى يتيح النظام المحاسبى الموحد للمحاسب القومى اعداد بياناته ومنها جداول التدفقات النقدية - بالشكل الذى يخدم أغراضه كان عليه أن ينهج أساس الاستحقاق[1] مع الأخذ فى الاعتبار أن

(١) د ٠علي محروس شادى ، النظام المحاسبى الموحد : تأصيل علمى وتطبيق عملى ، مكتبة غريب بالقاهرة ، سنة ١٩٧٧ ٠

الأساس الأخير يطبق بطريقة أوسع مما هو متعارف عليه في مبادئ المحاسبة التقليدية ، اذ يتم تطبيق أساس الاستحقاق على نحو لا يفرق بين نفقة دفعت وأخرى لم تدفع بعد أو ايراد تم تحصيله بالفعل وآخر لم يحصل بعد . ويطلق على هذا المنهج تعميم أساس الاستحقاق ومن ثم تصبح العلاقة بين النقدية والاستخدامات والموارد علاقة غير مباشرة ، سواء في ذلك الاستخدامات الايرادية أو الرأسمالية والموارد الجارية والاستثمارية حيث :

أ - يتم الفصل بين استحقاق المصروفات أو النفقة ، وبين واقعة سدادها واجراء قيد محاسبي لكل منها على حده .

ب - يتم اثبات استحقاق الايراد أولا ثم اجراء قيد يوضح عملية التحصيل ثانيا واجراء الفصل بين واقعة استحقاق المصروف أو الايراد وواقعة سداده أو تحصيله انما يتم من خلال الحسابات المعبرة عن الحقوق والالتزامات . والتي تشمل حسابات الدائنين والمدينين مع التمييز فيها بين ما يعبر عن النشاط الجاري من جهة والنشاط الاستثماري من جهة أخرى فضلا عن استحداث حسابات وسيطة تخدم نفس الغرض وهي :

- حـ/ الايرادات جارية وتخصيصية مستحقة حـ/ ١٧٣ .
- حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة حـ/ ٢٧٤ .
- حـ/ مدينون مختلفون حـ/ ١٧١ لتسجيل عمليات بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية .
- حـ/ دائنون مختلفون حـ/ ٢٧٢ وتخصص لتسجيل عمليات شراء الأصول الثابتة والاستثمارات المالية .

وكل تلك الحسابات السابقة كلها من حسابات ميزانيـة ٠

ولكى يتم اعداد الموازنة النقدية فان الأمر يقتضى تحليل تلـك الحسابات والفصل بين المقبوضات والمدفوعات من خلالها دون حاجة الى الرجوع لحسابات الاستخدامات والموارد جارية كانت أو استثمارية - وتعميم أساس الاستحقاق يتم بالنسبة للاستخدامات والموارد التى ينبغى دفعها أو تحصيلها عاجلا أو آجلا كشراء مستلزمات سلعيـة ، أو الحصول على مستلزمات خدمية ، أو سداد أجور أو الحصـول علـى موجودات ثابتة ، أو كانت خاصة ببيع سلع وبضائع أو جزء من ممتلـكات الشركة - أما الاستخدامات والموارد التى لا يترتب عليها دفـع أو تحصيل كالخصم المسموح به والخصم المكتسب فلن يطبق عليها أسـاس الاستحقاق على النحو السابق ٠

ويتضح تعميم أساس الاستحقاق فى اثبات عمليات الشركة على النحو التالى

١ - بالنسبة لشراء مستلزمات سلعية :

لو اشترت الوحدة بشيك بضاعة جاهزة بمبلغ ٩٠,٠٠٠ ج بشيك على بنك مصر فان التوجيه المحاسبى لتلك العملية سوف يتم علـى أساس التمييز بين واقعتى استحقاق المصروف وسداده بعكس الحـال فى المحاسبة التقليدية حيث يتم اثبات ح/ البضاعة مدينا وح/ البنك دائنا ٠ وبالتالى تكون العلاقة بين المصروف والنقدية مباشرة ٠

أما فى ظل النظام المحاسبى الموحد فان تعميم أساس الاستحقـاق يقضى بالفصل بين واقعتى الاستحقاق والسداد وقيد كل منها بقيـد محاسبى مستقل ومن ثم تصبح العلاقة بين الاستخدامات والنقدية علاقة

غير مباشرة :

أ) اثبات استحقاق المصروف :

٩٠,٠٠٠ من حـ/ مشتريات بغرض البيع ٣٤

٩٠,٠٠٠ الى حـ/ الموردون ٢٦١

ب) قيد واقعة الدفع :

٩٠,٠٠٠ من حـ/ الموردون ٢٦١

٩٠,٠٠٠ الى حـ/ بنك حساب جارى ١٨٢

٢ - معالجة المبيعات النقدية :

بفرض أن احدى الوحدات الاقتصادية باعت جزء من البضاعة السابقة بمبلغ ٥٠,٠٠٠ ج بشيك . قيد تلك العملية كما يلى :

أ) قيد واقعة البيع (استحقاق الايراد) :

٥٠,٠٠٠ من حـ/ العملاء ١٦١

٥٠,٠٠٠ الى حـ/ صافى المبيعات ٤١٨١

ب) قيد واقعة التحصيل :

٥٠,٠٠٠ من حـ/ بنك جارى ١٨٢

٥٠,٠٠٠ الى حـ/ العملاء ١٦١

٣ - فيما يتعلق بشراء موجودات ثابتة :

بفرض أن الوحدة قد اشترت عدد من الآلات بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ ج

بشيك وتكون المعالجة المحاسبية على أساس الفصل بين واقعتـــــس الاستحقاق والسداد بعكس المتبع فى ظل المحاسبة التقليدية .

أ) استحقاق النفقـة :

٢٠٠,٠٠٠ من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ ١٢

حـ/ تكوين سلعى ١٢١

٢٠٠,٠٠٠ الى حـ/ دائنون مختلفون ٢٧٢

حـ/ دائنو شراء أصول جديدة

حـ/ دائنو شراء أصول قائمة .

ب) اثبات سداد قيمة الأصول المشتراه :

٢٠٠,٠٠٠ من حـ/ دائنون مختلفون ٢٧٢

٢٠٠,٠٠٠ الى حـ/ بنك جـارى ١٨٢

بنك تمويل نشاط استثمارى ١٨٢٢

٤ ـ بالنسبة لسداد الأجور :

بفرض أن الشركة قامت بسداد أجور العاملين عن شهر أبريـــل سنة ١٩٨٩ التى بلغت ٨٠,٠٠٠ ج وكانت الاستقطاعات ٢٠٠٠ ضريبة كسب عمل ودفاع ودمغة ـ ٢٥٠٠ حصة العاملين فى الادخـــار ـ ٣٥٠٠ حصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ـ ٢٠٠٠ أقســاط سداد لسلف العاملين ، وأن الصافى سدد بشيك على البنك الأهلى فيتم اثبات العملية كما يلى :

أ) اثبات استحقاق الأجـور :

٨٠,٠٠٠ من حـ/ أجور النقدية

الى مذكورين

٨٠٠٠ حـ/ دائنون متنوعون :

٢٠٠٠ حـ/ مصلحة الضرائب ـ كسب عمـل ـ
دفاع ـ دمغة .

٣٥٠٠ حـ/ الهيئة العامة للتأمينـــــات
الاجتماعية ـ جـار .

٢٥٠٠ حـ/ الهيئة العامة للتأمينـــــات
الاجتماعية ـ جـار ـ ادخار

٢٠٠٠ حـ/ مدينون متنوعون :

٢٠٠٠ سلف العاملين

٧٠,٠٠٠ حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة

٧٠,٠٠٠ أجور مستحقة

ب) سداد الأجور بشيك :

٧٠,٠٠٠ من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة

٧٠,٠٠٠ أجور مستحقة .

٧٠,٠٠٠ الى حـ/ بنك حساب جاري

٧٠,٠٠٠ تمويل نشاط جاري

شيك رقم ---- بالأجور المستحقة .

٥ - فيما يتعلق بتحصيل ايراد الاستثمارات :

بفرض أن الوحدة الاقتصادية وصلها اشعار يفيد استحقاقهـــا لايرادات أسهما تمتلكها بلغت ٢٠,٠٠٠ ج أضيفت لحساب الوحدة بالبنك الأهلى • فان أذون التوجيه المحاسبى الخاصة بتلك العملية تأخذ الشكل التالى :

أ) اثبات استحقاق الايـراد :

٢٠,٠٠٠ من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات أ • مالية مستحقة
٢٠,٠٠٠ الى حـ/ ايرادات أوراق مالية

٢٠,٠٠٠ من حـ/ بنك حساب جارى
تمويل نشاط جارى
٢٠,٠٠٠ الى حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات أ • مالية مستحقة

٦ - عمليات بيع جزء من الموجودات الثابتة :

بفرض أن الشركة قامت ببيع جزء من الآلات المستخدمة لديهـــا بلغت ٨٠,٠٠٠ ج الى احدى شركات قطاع الخاص وأنها حصلــت القيمة بشيك أودعته حسابها الجارى فان التوجيه المحاسبى يستلـــزم الفصل بين واقعتى الاستحقاق والتحصيل •

أ) استحقاق ثمن البيع :

٨٠,٠٠٠ من حـ/ مدينون مختلفون :

٨٠,٠٠٠ مدينو بيع أصول

٨٠,٠٠٠ الى حـ/ الأصول الثابتة :

٨٠,٠٠٠ آلات

ب) اثبات تحصيل الايراد

٨٠,٠٠٠ من حـ/ بنك جارى

٨٠,٠٠٠ بنك تمويل نشاط جارى

٨٠,٠٠٠ الى حـ/ مدينون مختلفون :

٨٠,٠٠٠ مدينو بيع أصول

مما سبق يتضح لنا أن اعداد الموازنة النقدية على أســــاس قطاعى يستلزم لتعميم أساس الاستحقاق الذى يتطلب ضرورة الفصل بين واقعة استحقاق المصروف أو الايــراد وواقعة سداده أو تحصيلــــه ، يحتوى فى ذلك الاستخدامات الجارية والرأسمالية ، والموارد المتعلقة بالنشاط الجارى والاستثمارى .

وبعبارة أخرى فان ربط التدفقات النقدية من والى الوحـــدات الاقتصادية قد أدى الى :

- ضرورة الفصل بين واقعتى الاستحقاق والسداد أو التحصيل وقيــد كل منهما بقيد محاسبى مستقل .

- أن تكون العلاقة بين الاستخدامات والنقدية علاقة غير مباشرة •
- وأن تكون العلاقة بين الموارد والنقدية علاقة غير مباشرة •
- أن اعداد الموازنة النقدية يتم بتحليل حسابات الحقوق والالتزامات
- عدم التمييز بين العمليات النقدية والآجلة اذ يتم اثبات أى منهما وفقا للأساس السابق •
- استحداث النظام لمجموعة من الحسابات الوسيطة حتى يمكنه ربط التدفقات النقدية من والى الوحدات الاقتصادية بحسابات الحقوق والالتزامات •

ومن تلك الحسابات :

أ) مدينون مختلفون حـ/ ١٧١ ليتم بواسطته الفصل بين واقعة استحقاق بيع جزء من موجودات الوحدة الثابتة وواقعة التحصيل حتى وان تم البيع بالنقد •

ب) دائنون مختلفون حـ/ ٢٧٢ ليتم من خلاله اجراء التوجيه المحاسبى لشراء موجودات ثابتة وحتى يمكن الفصل بين واقعتى الاستحقاق والسداد •

جـ) مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ٢٧٤ بحيث يمكن بواسطته الفصل بين واقعة استحقاق الاستخدامات وواقعة سدادها •

د) ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ١٧٣١ ويتم باستخدامه الفصل بين واقعة استحقاق الايراد وواقعة تحصيله واجراء كل منها بقيد محاسبى مستقل •

هـ) أن الاستخدامات التى لايترتب عليها سداد نقدية لايتم

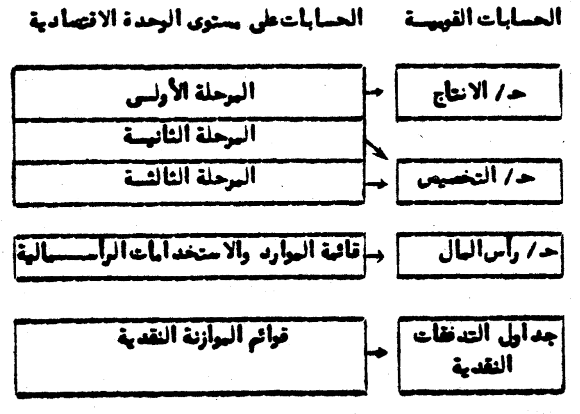
بعد دها الاجراء المحاسبى الذى يقضى بتعميم أســـــــاس الاستحقاق ومن أمثلة ذلك مفردتى الاهلاك والخصم المسموح به •

و) أن الموارد التى لا ينجم عنها تحصيل نقدية لايتم بخصوصهـــــا تعميم أساس الاستحقاق ومنها عمليات الخصم المكتسب والايرادات الرأسمالية •

مما سبق يتضح لنا أن منهج اعداد الموازنة النقدية فى ظــــل أحكام النظام المحاسبى الموحد انما يقوم على أساس ربط التدفقـــات النقدية من والى الوحدة الاقتصادية (المقبوضات والمدفوعـــات) بحسابات الحقوق والالتزامات ، الأمر الذى يستلزم اتباع تعميـــــم أساس الاستحقاق •

ولكن كيف حقق النظام المحاسبى الموحد الربط بين حسابــــات الوحدة والحسابات القومية ؟

ان النظام استحدث مجموعة من الحسابات والقوائم يتم اعدادهـــا على أساس موحد ومحددة العناصر والتركيبات وهى حـ/ العمليـــات الجارية وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ، ثم قوائم الموازنـــة النقدية حتى تسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية وفق تصنيف واحــد ومضمون محدد من مستوى الوحدة الاقتصادية الى المستوى القومــى ، ونورد فيما يلى بيان الحسابات القومية وما يقابلها بوجه عام مـــــن حسابات وقوائم على مستوى الوحدة الاقتصادية •



وبجانب الحسابات والقوائم التى استحدثها النظام المحاسبى الموحد تعد الوحدة الاقتصادية المجموعة التقليدية من الحسابات والقوائم الختامية وهى الميزانية وح/ الانتاج والمتاجرة وح/ أ • خ وح/ توزيع الأرباح والخسائر •

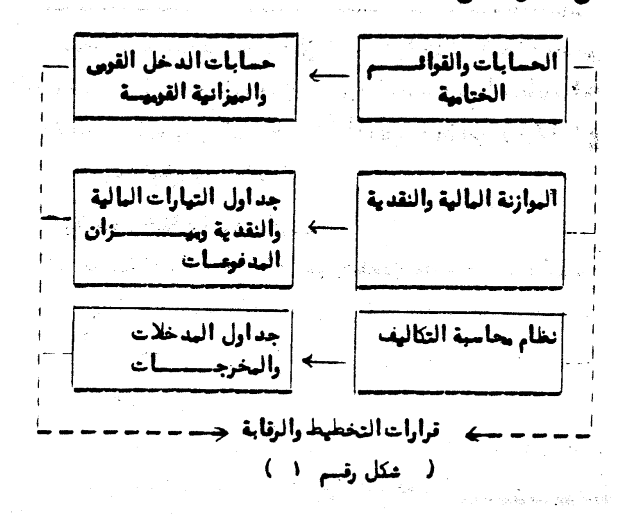
ويلاحظ تحقيقا لما سبق ما يلى :

١ ـ لخدمة أهداف الحسابات القومية يتعين تصوير حساب ختامى على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس نوعى وذلك توفيرا للبيانات التى تمكن من حساب القيمة المضافة •

٢ ـ لخدمة أهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامى يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس

وظيفى كما سيتضح ذلك تفصيلا فيما بعد .

ولقد كان الوفاء بمتطلبات التخطيط القومى تطويرا لأهداف وظيفة المحاسبة من مجرد أداة لخدمة ادارة الوحدة الاقتصادية التى أن أصبحت أداة لخدمة هذه الوحدة والاقتصاد القومى فى مجموعه وظهور ما يسمى بالمحاسبة القومية واعتبارها فرعا مستحدثا من فروع الدراسة المحاسبية الحديثة والذى يختص بانتاج البيانات اللازمة لممارسة التخطيط والرقابة على المستوى القومى ويتم ذلك فى ظل اطار محاسبى قومى يكون أساسه نظام محاسبى موحد فى الوحدات الاقتصادية يكون مصدرا للتدفقات المستمرة من البيانات كما يظهره فى الشكل التالى :



(شكل رقم ١)

ومن هنا يمكن القول بأنه من خلال ارتباط المحاسبة القوميـــــة بالمحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية فان البيانات التى ينتجها النظام المحاسبى الموحد على المستوى الأخير يفيد فى ترشيد قرارات التخطيط والرقابة سواء على مستوى هذه الوحدة أو المستوى القومى .

المبحث الثانى

النظام المحاسبى الموحد

(مفهومه - أهدافه - نطاقه - مكوناته - معايير اعداده)

١ - تعريف النظام المحاسبى الموحد :

وصف المشرع النظام بأنه " نظام محاسبى موحد " .

فكونه نظام يعنى أنه خطة تتمثل فى " مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية لتتمكن من اعداد حسابات وقوائم ختامية والموازنات التخطيطية فى اطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية " .

والنظام وصف بأنه " محاسبى " لأنه يتناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية .

- فهو من ناحية المحاسبة المالية تناول توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والحسابات والقوائم الختامية على مستوى الوحدة الاقتصادية .
- وهو من ناحية محاسبة التكاليف تناول الأسس والقواعد العامة والمصطلحات والتعاريف تمهيدا للعمل على توحيد أنظمة وحسابات التكاليف على مستوى النشاط النوعى .
- وهو بالنسبة للمحاسبة الادارية يستخدم كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة والمتابعة .

ولقد وصف النظام المحاسبي بأنه موحد ذلك لأنه استهدف تحقيق الآتي :

١ ـ توحيد السنة المالية بالنسبة لشركات القطاع العام التي يسري عليها .

٢ ـ توحيد الدليل المحاسبي .

٣ ـ توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .

٤ ـ توحيد الحسابات والقوائم الختامية .

٥ ـ توحيد الموازنات التخطيطية .

وسوف نلقي الضوء على كل من المؤشرات السابقة وهي :

١ ـ توحيد السنة المالية :

نص قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم (٣٢) لسنة ١٩٦٦ في المادة ٦١ منه على توحيد السنة المالية بحيث تبدأ في أول يوليو وتنتهي في ٣٠ يونيه . ولقد أكد النظام المحاسبي الموحد فكرة توحيد السنة المالية لضرورة ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بميزانية الدولة وكذلك بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٢ ـ توحيد الدليل المحاسبي :

وقد تكفل النظام بتوحيد (الدليل المحاسبي) كوعاء رئيسي للحسابات والقوائم التقليدية المختلفة وذلك بعد توحيد المسميات المحاسبية الرئيسية وتفريعاتها المختلفة والأرقام التي ترمز لها وتعاريفها ومصطلحاتها العامة .

٣ - توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية :

لقد حرص النظام على توحيد الأسس والقواعد والتعاريف والمصطلحات المحاسبية للوحدة - ونظرا لأن تعاريف المصطلحات قد تضمن أسسا عامة للتقويم والقواعد المحاسبية الأخرى فانه لم يتم الفصل كلية بين التعاريف والأسس والقواعد من ناحية أخرى بل ذكرت هذه وتلك كمجموعة متكاملة متناسقة .

ولقد تناول النظام معدلات الاهلاك للأصول الثابتة فى الأوجه المختلفة للنشاط الاقتصادى وذلك بقصد توحيد المعاملة المالية للأصول الثابتة . حيث أنه بدون ذلك يصبح أساس المقارنة غير سليم كذلك الحال بالنسبة لأسس تقييم المخزون السلعى .

٤ - توحيد الحسابات والقوائم الختامية :

حرص النظام على توحيد الحسابات والقوائم الختامية من حيث مسمياتها واعدادها ونوعها وتبويبها ، وذلك عن طريق الدليل المحاسبى ، كما عنى الدليل المحاسبى بتصنيف المصروفات حسب نوعها الى مجموعات الأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والمصروفات التحويلية الجارية والتحويلات الجارية التخصيصية ، ولقد أضاف النظام الى القوائم المالية المتعارف عليها حسابا جديدا للعمليات الجارية بمراحله الثلاث الانتاج والتخصيص والفائض وقائمة الاستخدامات والموارد ثم قائمة الموازنة النقدية .

٥ ـ توحيد الموازنات التخطيطية :

حرص النظام على توحيد الموازنات التخطيطية (الميزانيات التقديرية) التى تلتزم الوحدة باعدادها من حيث نوعها وهى الموازنات العينية والموازنات المالية والموازنات النقدية ، من حيث البيانات التى تتناولها بقصد توحيد استخدامها فى أغراض التخطيط والتنسيق والرقابة والمتابعة والحكم على مستوى أداء الوحدة الاقتصادية .

أهداف النظام المحاسبى الموحد :

يعتبر النظام المحاسبى الموحد خطوة نحو الاصلاح المحاسبى ، ولقد استهدف المشرع عند اصداره تحقيق الأهداف التالية :[1]

١ ـ توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات .

" يساعد النظام على توفير مجموعة من البيانات الأساسية بالاضافة الى موازنات تخطيطية وقوائم وحسابات ختامية تمثل جانبا هاما من الاطارات الاحصائية اللازمة لعمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات سواء كانت هذه العمليات نابعة من الوحدات ذاتها عن طريق الرقابة الداخلية بها أو نابعة من خارج الوحدة مثل الأجهزة التخطيطية والرقابية المختلفة .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، ديسمبر سنة ١٩٦٦ ، ص ٨ـ١١ .

٢ - العمل على ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية عن طريق خلق قواعد اتفاق على المفاهيم والتقسيمات المحاسبية والاقتصادية وبحيث يصبح للبيانات المحاسبية دلالة احصائية واقتصادية .

٣ - تسهيل عمليات جمع البيانات المختلفة وتبويبها وتخزينها ، حتى تيسر للوحدة تجهيز جميع البيانات المطلوبة منها للأجهزة المختلفة في وقت واحد دون اعادة تكرارها بشكل أو بآخر .

نطاق تطبيق النظام :

لقد أعد النظام أساسا ليطبق على جميع الوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام ما عدا البنوك ومنشآت الائتمان ووحدات التأمين وذلك للطبيعة الخاصة بأنشطة هذه الوحدات .

مع العلم بأنه يمكن أن ينسحب تطبيق هذا النظام على وحدات القطاع الخاص بشرط صدور قرارات خاصة بذلك .

هذا وقد أشار النظام أن المقصود بالوحدة الاقتصادية هي تلك التي تعد ميزانياتها وحساباتها على النمط التجاري ، ومن أشكال الوحدة الاقتصادية الأشكال القانونية التالية :

- المجلس الأعلى للقطاع أو الهيئة العامة .
- شركة من شركات القطاع العام .
- جمعية تعاونية أو منشأة تتبع المجلس الأعلى للقطاع[1] .

---

(١) تم الغاء المؤسسة وحل محلها المجلس الأعلى للقطاع.

مكونـات النظام المحاسبى الموحـد :

يمكن تقسيم هذه المكونات فى المجموعات الآتيـة :

المجموعة الأولـى : المكونات الأساسية للنظام •

المجموعة الثانيـة : ملاحق النظـام •

المجموعة الثالثة : مرفقات النظام •

أولا : مكونات النظام الأساسية :

١ ـ الدليل المحاسبى :

وقد تكفل النظام بتوحيد " الدليل المحاسبى " كوعاء رئيسـى للحسابات والقوائم التقليدية المختلفة فى الفصل الأول منه آخذا فـى الاعتبار قدرة الوحدات الاقتصادية بهذه التقسيمات والمسميـات والأرقام التى ترمـز لها وعناصرها وتعاريفها ومصطلحاتها العامة التى يتضمنها الدليل ويجب أن نعلم أنه يمكن للوحدة الاقتصادية التوسـع فى تفصيلات هذه الحسابات والبنود طبقا لاحتياجاتها •

وقد تم ربط الدليل المحاسبى بحسابات التكاليف عن طريـق حسابات المراقبة لكل من مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجيـة ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، ومراكز العمليات الرأسمالية كخطوة نحو توحيد هذه الحسابات قطاعيا ونوعيـا فى اطار التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى •

٢ ـ الأسس والقواعد والتعاريف والمصطلحات المحاسبية الموحدة :

وقد تضمنها النظام في الفصل الثاني منه ، وتم التمييز في هذا الشأن بين ما يتعلق بالمحاسبة المالية ، وما يتصل بمحاسبة التكاليف فبالنسبة للأسس والقواعد والتعاريف والمصطلحات المتصلة بالمحاسبة المالية روعي الأرجح منها ، كذلك لم يتم الفصل بين التعاريف من ناحية والأسس والقواعد من ناحية أخرى بل نص عليها النظام في مجموعة متكاملة ومتناسقة .

أما عن محاسبة التكاليف والتي تعتبر حساباتها حسابات تحليلية مشتقة من الحسابات المالية الاجمالية والتفصيلية ـ فقد تعرض النظام لأسسها ومفاهيمها ومصطلحاتها . وانصب اهتمام النظام فقط على توحيد الأسس التي تقوم عليها أنظمة التكاليف والتعاريف والمصطلحات المتداولة تحت اسم " الاطار العام لنظام التكاليف " وبذلك ساير النظام الاتجاهات التي اعتبرت حديثة وقت صدوره والتي تظهر علاقة التكاليف بالأسعار والفائض وتهتم بدراسة وتحليل عناصر الكفاية الانتاجية وتحليل الانحرافات الخاصة بما يحقق فعلا كان مخططا أو متوقعا . وقد فتح النظام المجال لكل نشاط نوعي أن يمسك ما يناسبه من سجلات لتجميع البيانات اللازمة لتوحيد أنظمة التكاليف على مستوى النشاط النوعي .

٣ ـ الحسابات والقوائم الختاميــة :

وقد تضمنها النظام فى الفصل الثالث ، وقد روعى فى اعدادهــا توفير حساب للعمليات الرأسمالية وربطه بالحسابات والقوائم الماليــة التقليدية وذلك لبيان الموارد والاستخدامات والتكوين الرأسمالى على مستوى الوحـــدة الاقتصادية خلال السنة المالية • كذلك أضيــف حـ/ العمليات الجارية ليعكس نتيجة نشاط الوحدة الجارى خلال فتــــرة معينة وتم ربطه بحساباتها الختامية التقليديــة •

ونتيجة لأهمية البيانات الخاصة بالتمويل فقد تطلب النظـــــــام استخراج حركة النقدية فى الوحدة كقائمة من القوائم الختامية ، وتــم ربط هذه القائمة بالدليل المحاسبى بتوسيط حسابات الميزانية التـــى تظهر أرصدة ونتيجة المعاملات والعمليات النقدية بصورة مباشـــــرة دون اللجوء الى اجــراء تحليل اضافــى •

٤ ـ الموازنة التخطيطية : وقد شملها النظام فى الفصل الرابــع منه وقد أشار الى العناصر التالية :

(أ) صور الموازنة التخطيطية :

وهذه الصور هــى :

ـ موازنة عينية : وهى تعبر بوحدات كمية أو فنية عن الخطة الخاصة بالوحدة الاقتصادية فى صورة عينية •

ـ موازنة مالية : وهى الترجمة المالية للموازنة العينيــة •

- موازنة نقدية : وهي توضح حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وما يترتب عليها من فائض أو عجز في النقدية .

(ب) قواعد اعداد الموازنات التخطيطية :

وقد تضمن النظام القواعد التالية :

- الفصل بين عمليات النشاط الجاري ، وعمليات النشاط الاستثماري للوحدة الاقتصادية .
- الربط بين تقديرات الموازنة التخطيطية ومراكز التكلفة السابق الاشارة اليها .
- توزيع تقديرات الموازنة التخطيطية :
  - توزيعها زمنيا : على المستوى الشهري ، والربع سنوي .
  - توزيعها نوعيا : وفقا لنوعية الأنشطة التي تؤديها الوحدة الاقتصادية .
  - توزيعها جغرافيا : أي وفقا للمناطق الجغرافية التي تزاول الوحدة الاقتصادية نشاطها فيها .

(جـ) نماذج اعداد الموازنة التخطيطية :

وتلتزم الوحدة الاقتصادية - عند اعداد الموازنة التخطيطية - بالنماذج الواردة بالنظام وبالشكل المحدد في هذه النماذج والتي يمكن عرضها على النحو التالي :

نماذج الموازنة العينية

رقم النموذج	اسم النموذج
١	الطاقة الانتاجية وبرنامج الانتاج •
١/أ	الطاقة الانتاجية حسب المراحل أو العمليات الانتاجية أو مراكز التكلفة •
١/ب	برنامج الانتاج • .
١/جـ	الانتاج الفعلى •
١/د	الانتفاع بالطاقة •
٢	قائمة الموارد والاستخدامات للمنتجات •
٢/أ	قائمة الموارد والاستخدامات للسلع المشتراة بغرض البيع •
٣	مستلزمات الانتاج •
٣/أ	المستلزمات السلعية المباشرة للانتاج •
٣/ب	المستلزمات السلعية غير المباشرة لمراكز الانتاج ، والخدمات الانتاجية ، الخدمات التسويقية ، الخدمات الادارية والتمويلية •
٤	العاملون (احصائى) •
٤/أ	العاملون / احتياجات الفترة من العاملين حسب مراقبة المراكز •

نماذج الموازنة المالية

رقم النموذج	اسم النموذج
٣/ ب	المستلزمات السلعية غير المباشرة لمراكز الانتاج والخدمات الانتاجية ، الخدمات التسويقية ، الخدمات الادارية والتمويلية .
٣/ جـ	المستلزمات الخدمية لمراكز الانتاج ، والخدمات الانتاجية ، الخدمات التسويقية ، الخدمات الادارية والتمويلية .
٣/ د	المستلزمات السلعية ـ جداول احصائية .
٣/ هـ	المستلزمات الخدمية ـ جداول احصائية .
٤/ ب	توزيع العاملين حسب النفقات .
٥	قوائم الأسعار .
٦	التحليل العيني والمالي للاستخدامات الرأسمالية على مستوى المشروع الاستثماري .
٦/ أ	التوزيع الزمني لتكاليف الاستخدامات الاستثمارية .
٧	الانتاج والقيمة المضافة .
٨	الميزانية .
٩	قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية .
١٠	حـ/ العمليات الجارية .
١١	حـ/ الانتاج والمتاجرة .
١١/ أ	حـ/ الأرباح والخسائر .
١١/ ب	حـ/ توزيع الأرباح .

نموذج الموازنة النقدية

١٢ الموازنة النقدية .

ثانيا - ملاحق النظام :

وهذه الملاحق هي :

- ملحق رقم (١) معدلات الاهلاك :

وتحقيقا لتوحيد المعالجة المالية للأصول الثابتة ، وأعباء التشغيل في كل نشاط تم تحديد معدلات لاهلاك جميع الأصول الثابتة الخاضعة للاهلاك وفقا للافتراضات التالية :

- عدد أيام العمل في السنة ٣٠٠ يوم فأقل .
- مدة التشغيل اليومي وردية واحدة .
- الأصول الثابتة مشتراة جديدة .

- ملحق رقم (٢) أسس وقواعد الرقابة المالية :

وقد تضمنت هذه الأسس والقواعد النواحي التالية :

- قواعد تتناول الشئون المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية وكل ما من شأنه المحافظة على أموالها ونظام الضبط الداخلي بها الى جانب قواعد الصرف والتحصيل وسلطات الاعتماد وقواعد المراجعة والضبط الداخلي للحسابات والتكاليف والموازنة التخطيطية .
- قواعد خاصة بالمشتريات ومقاولات الأعمال والخدمات التي تتطلبها حاجة العمل بالوحدة .

- قواعد خاصة بمبيعات الوحدة من المنتجات المحلية أو المهمات أو المواد المستوردة بقصد البيع .
- قواعد خاصة بعمليات التخزين والجرد بأنواعه وأحكامه وطرقه .

- ملحق رقم (٣) البيانات التفصيلية والدورية :

وهى تلك البيانات المستخرجة من سجلات الوحدة الاقتصادية والتى تفيد فى مجال تقييم وتحليل نتائج النشاط الاقتصادى للوحدات الاقتصادية وتتضمن هذه البيانات .. بيانات عن النشاط الجارى ، وبيانات عن النشاط الاستثمارى للوحدة الاقتصادية وتشتمل بيانات النشاط الجارى على بيانات خاصة بالانتاج (الطاقة الانتاجية ، حركة الانتاج ، جودة الانتاج ، المستلزمات السلعية والخدمية اللازمة ، العمالة) ثم بيانات خاصة بالتسويق ، وفائض العمليات الجارية ، والقيمة المضافة .. وغيرها من اللازمة لتحليل وتقييم نتائج النشاط الاقتصادى للوحدة .

- ملحق رقم (٤) السجلات ذات الطابع الخاص :

وهى عبارة عن سجلات احصائية تفيد فى تدعيم وسائل الرقابة الداخلية فى الوحدات الاقتصادية على أصولها وأموالها المستثمرة بما يتناسب مع طبيعة نشاط هذه الوحدات .

ثالثا : مرفقات النظام :

وتتضمن هذه المرفقات ثلاثة أدلة صادرة عن الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء وتتعلق بالتصنيف العربى الموحد لكل من — النشاط الاقتصادى ، السلع ، المهن •

المعايير العامة المتبعة فى اعداد النظام :

يمكن اجمال المعايير التى يمكن الاسترشاد بها عند اعداد النظام المحاسبى الموحد فيما يلى :

١ — البساطة والوضوح والمرونة :

فالبساطة تعنى تركيز النظام على المحاسبة المالية — ويعنى الوضوح اهتمام النظام بالشرح التفصيلى للدليل المحاسبى — أما المرونة فتعنى أن النظام يسمح باستخدام سجلات ذات طابع خاص لاجراء أية تفصيلات تتطلبها ظروف العمل واحتياجاته فى الوحدات الاقتصادية والأجهزة الخارجية •

٢ — مسايرة النظام لقواعد ومبادئ المحاسبة والمراجعة :

روعى فى اعداد النظام مسايرته للقواعد والمبادئ المحاسبية الخاصة بأساس تسجيل المعاملات والاهلاك وتقييم الأصول والمخزون السلعى وهى المبادئ والقواعد والتعليمات التى استقر عليها العرف وارتضتها أجهزة التخطيط والمتابعة •

٣ _ القابلية للتطبيق :

يتمثل هذا المعيار في اتاحة الفرصة للوحدات الاقتصادية عن طريق اللجان الفرعية النوعية لدراسة مشروع النظام قبل اصداره وموائمته لامكانياتها ، كما يتمثل في الزام جميع الوحدات الاقتصادية بتطبيق النظام ابتداء من السنة المالية ٦٧ / ٦٨ مع جواز تأجيل التطبيق لمدة سنة بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تطلب التأجيل للتطبيق بشرط موافقة الجهاز المركزي للمحاسبات .

٤ _ مقابلة الاحتياجات المنبثقة من داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها :

روعى في اعداد النظام قدرته على مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية والأجهزة الخارجية ، لذلك اشتركت الجهات المستخدمة للبيانات المنتجة لها في وقت واحد معا في اجراء الموائمة لمشروع النظام حتى يتمشى مع كل من الامكانيات والاحتياجات .

الفصل الثاني

الدليل المحاسبي كوعاء رئيسي للحسابات

يعد الدليل المحاسبي وعاء كبير للمسميات المحاسبية الواردة اجمالا في الحسابات والقوائم الختامية ، وبمعنى آخر فهو يمثل خريطة الحسابات المرسومة من منطلق تبويب معين للحسابات ، مع تحليلها الى المستوى الذى يتسق مع الأهداف الموضوعة .

ويعتبر الدليل المحاسبي الاطار العام الذى يتم على أساسه تحليل وتصنيف المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية بحيث يتحقق مسايرة الأهداف العامة التي يستهدف تحقيقها النظام المحاسبي .

وقد اهتم النظام المحاسبي الموحد بتصنيف الحسابات في مجموعات متجانسة وطبقا لأسس متعددة حتى يمكن الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية من جهة وحتى يمكن الوفاء بالاحتياجات التقليدية للبيانات المحاسبية من جهة أخرى .

ولكي يتحقق الهدف من هذا الفصل ليكون منطلقا لتفهم أبعاد المعالجات المحاسبية في الأجزاء التالية من خلال مبحثين :

المبحث الأول : الاطار العام للدليل المحاسبي .

المبحث الثاني : خصائص الدليل المحاسبي ومستحدثاته لتحقيق هدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية .

المبحث الأول

الاطار العام للدليل المحاسبي

تم اعداد الدليل المحاسبي بحصر كل الحسابات التي تفي باحتياجات الوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام وتتفق مع طبيعة نشاطها ثم تقسيم هذه الحسابات الى مجموعات بحيث تخدم أغراض معينة واعطاء كل مجموعة رقما مميزا وربطها بما قد تنطوي عليه من تفاصيل وبما قد يكون لها من علاقة بمجموعات أخرى عن طريق تسلسل الأرقام المميزة في خانات اضافية أو مزج أرقام المجموعات ببعضها البعض .

والواقع أن مكونات هذا الدليل تعتبر حد أدنى لما يجب أن تلتزم به الوحدات الاقتصادية التي تلتزم بتطبيق النظام ، وفي مقدور أية وحدة اقتصادية التوسع في تفصيله بشرط الرجوع الى المجلس الأعلى للقطاع الذي تتبعه الوحدة وموافقة الجهاز المركزي للمحاسبات ، ومن الطبيعي أن كل وحدة تستخدم الحسابات التي تلائمها فهي ليست ملزمة باستخدام كل الحسابات الرئيسية والفرعية التي يتضمنها الدليل .

والملاحظ أن جميع أجزاء النظام مرتبطة بالدليل المحاسبي ، اذ يتكون النظام من أربعة فصول وخمسة ملاحق سبقت الاشارة اليها ، وكلا من هذه الفصول والملاحق تستمد وجودها من الدليل المحاسبي ، لذلك يمكن القول أن الدليل المحاسبي هو بحق الوعاء الرئيسي

لمحتويات النظام ويعتبر مركزا أساسيا لكل ما ورد فيه من فصـــول وملاحـق •

وبالنسبة لأسلوب تبويب الحسابات وترميزها بالدليل استخـــدم النظام المحاسبي الموحد طريقة الترميز الرقمى لما تتميز به من مرونة، وقسمت حسابات الوحدة الى تسع مجموعات رئيسية ، واتخذت الأرقـام من (١) الى (٩) للدلالة على هذه المجموعات التى أطلق عليهـا اصطلاح " الاجماليات المحاسبية " وهذه الاجماليات تشمل كل مـن الحسابات المالية وحسابات المراقبة ، وفيما يلى ما ورد بالنظام :

<u>أولا : الاجماليات المحاسبية لمجموعة الحسابات المالية :</u>

خصصت الأرقام من (١) الى (٤) لمجموعة الحسابات المالية كما يلـى :

(١) حسابات الأصـول
(٢) حسابات الخصوم
← حسابات الميزانية •

(٣) حسابات الاستخدامات
(٤) حسابات المـوارد
← حسابات النتيجـة •

ويمكن النزول بهذه الاجماليات المحاسبية الى سبع مستويـــات متتالية وهـى :

× <u>حسابات اجمالية :</u>

ويرمز لها بالارقام من (١) الى (٩) •

× **حسابات عامــة :**

ويعبر عنها بوضع رقم ثان على يمين الرقم الدال على الحسابـات الاجمالية ويرمز لها بالارقام من (١١) الى (٩٩) .

× **حسابات مساعدة :**

ويعبر عنها بوضع رقم ثالث على يمين الرقمين الدالين علـــى " الحساب العام " ويرمز لها بالارقام من (١١١) الى (٩٩٩)

× **حسابات فرعيــة :**

ويعبر عنها بأربعة أرقام ويرمز لها بالارقام من (١١١١) الـى (٩٩٩٩) .

× **حسابات جزئيــة :**

ويعبر عنها بخمسة أرقام ويرمز لها بالارقام من (١١١١١) الـى (٩٩٩٩٩) .

× **حسابات تفصيليــة :**

ويعبر عنها بسبعة أرقام من (١١١١١١١) الى (٩٩٩٩٩٩٩)

ثانيا : الاجماليات المحاسبية المتعلقة بحسابات المراقبة :

وخصص الدليل المحاسبي الأرقام من (٥) الى (٩) لحسابـات المراقبة التي تعبر عن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية وهـــي كالآتـي :

(٥) حسابات مراقبة مراكز الانتاج .

(٦) حسابات مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية .

(٧) حسابات مراقبة مراكز الخدمات التسويقية .

(٨) حسابات مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية .

(٩) حسابات مراقبة العمليات الرأسمالية .

وطبقا لهذا التقسيم يتم توزيع حسابات الاستخدامات (٣) الى حسابات المراقبة والتى يعبر عنها بالوظائف الرئيسية للوحدة ، وتقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات ، وتبوب هذه الوظائف الى وظيفة انتاجية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية وقد خصص النظام حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الانتاجية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، كما خصص حساب مراقبة مراكز الخدمات التسويقية لحصر تكلفة الوظيفة التسويقية ، مراكز الخدمات الادارية والتمويلية لحصر تكلفة الوظيفة الادارية والتمويلية ، وأضاف النظام حساب مراقبة العمليات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية وهى التى تتمثل فى أصول يتم انتاجها لا بغرض البيع ولكن بغرض الاستخدام الذاتى .

وحسابات المراقبة هى حلقة الاتصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، حيث أن حسابات المراقبة لا تمثل جزءا من الحسابات المالية لذلك يتم تحليل بنود الاستخدامات فى سجلات محاسبة التكاليف ولا يترتب على تحليل بنود الاستخدامات اقفال حساباتها اذ يتم نقلها فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو حـ / العمليات الجارية .

وفيما يلى الاطار العام للدليل المحاسبى :

الاطار العام للدليل المحاسبى " شكل رقم (٢) "								
حسابات الميزانية		حسابات النتيجة		توزيع الاستخدامات				
(١) أصول	(٢) خصوم	(٣) استخدامات	(٤) موارد ^x^	(٥) مراقبة مراكز الانتاج	(٦) مراقبة مراكز خدمات الانتاج	(٧) مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	(٨) مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية	(٩) مراقبة العمليات الرأسمالية
١١ أصول ثابتة	٢١ رأس المال	٣١ أجور	٤١ ايرادات النشاط الجارى	٥٣١	٦٣١	٧٣١	٨٣١	٩٣١
١٢ مشروعات تحت التنفيذ	٢٢ احتياطيات وفائض مراحل	٣٢م. سلعية	٤٢ اعانات	٥٣٢	٦٣٢	٧٣٢	٨٣٢	٩٣٢
١٣ مخزون	٢٣ مخصصات	٣٣م. خدمية	٤٣ ايرادات أوراق مالية	٥٣٣	٦٣٣	٧٣٣	٨٣٣	٩٣٣
١٤ أقراض طويل الاجل	٢٤ قروض طويلة الاجل	٣٤ مشتريات بضائع بغرض البيع	٤٤ ايرادات تحويلية جارية	٥٣٤	–	–	–	–
١٥ استثمارات مالية	٢٥ بنوك دائنة	٣٥ مصروفات تحويلية جارية		٥٣٥	٦٣٥	٧٣٥	٨٣٥	٩٣٥
١٦ مدينون	٢٦ دائنون	٣٦ تحويلات جارية تخصيصية		–	–	–	٨٣٦	–
١٧ حسابات مدينة مختلفة	٢٧ حسابات دائنة مختلفة							
١٨ نقدية بالصندوق والبنوك	٢٨ نتيجة العام							

x هناك مجموعة خامسة أضيفت للموارد وهى " أرباح مشروعات التعمير والأسكان واستصلاح الاراضى . ولما كانت هذه الارباح هى عصب ايرادات النشاط الجارى فانها تعتبر من عناصر " ايرادات النشاط الجارى ".

والواقع أن البنود التفصيلية بعد ذلك للمسميات المحاسبية أخذت أرقاما منسقة ومتناسقة من الرقم الاجمالى الخاص بها وفيما يلى بعض الأمثلة الدالة على مفهوم الترميز الرقمى كما فى الشكل التالى :

- × اجمالي محاسبي [١] أصول
- × حساب عام ———— [١١] أصول ثابتة
- × حساب مساعد ———— [١١١] أراضي
- × حساب فرعي ———— [١١١١] أراضي استغلال زراعي (محاصيل)
- × حساب جزئي ———— [١١١١١] .....
- × حساب تحليلي ———— [١١١١١١] ...
- × حساب تفصيلي ———— [١١١١١١١]

- × اجمالي محاسبي [١] أصول
- × حساب عام ———— [١١] أصول ثابتة
- × حساب مساعد ———— [١١٥] عدد وآلات
- × حساب فرعي ———— [١١٥١١] مشترى من السوق المحلي

....

....

(شكل رقم ٣)

× اجمالى محاسبى ــــ [٢] الخصــوم

× حساب عــام ــــــ [٢١] رأس المال

× حساب مساعد ـــــــ [٢١١] رأس مال مملوك

× حساب فرعــى ــــــــ [٢١٢] مساهمة الحكومــة

.... تعـدد
....
....

وهكذا بالنسبة لباقى التفصيلات سواء بالنسبة للاصول أو الخصــوم أو الاستخدامات أو الموارد .

يتبين من الدراسة العامة للدليل المحاسبى أن الحسابات تــم تقسيمها الى مجموعات طبقا لمعيارين أساسيين :

المعيار الأول :

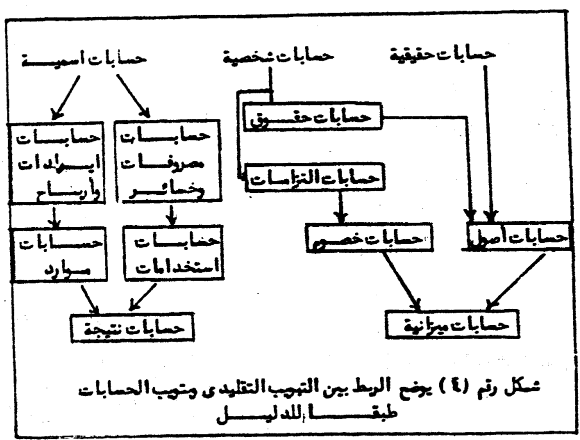
حيث تم تقسيم الحسابات على حسب طبيعتها ـ حسابات تتعلــق بالميزانية وحسابات النتيجـة .

المعيار الثانى :

تقسيم الحسابات على محتوياتها فى الاطار التنظيمى للدليــــل المحاسبى .

فبالنسبة للمعيار الاول تم تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتهـا بالقوائم والحسابات الختامية أى الى حسابات ميزانية (أصول وخصـوم)

وحسابات نتيجة (استخدامات وموارد) وهذا الاتجاه فى التبويب يفضل التبويب التقليدى للحسابات أى من زاوية طبيعتها ، اذ أن التبويب من الزاوية التى اتبعها الدليل يتضمن التركيز على أن خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية تتمثل فى تصوير الحسابات والقوائم الختامية ، والشكل التالى يوضح العلاقة بين التبويب التقليدى وتبويب الحسابات بالدليل المحاسبى [1] :



شكل رقم (٤) يوضح الربط بين التبويب التقليدى وتبويب الحسابات طبقاً للدليل

---

(١) د ٠ على محروس شادى ، النظام المحاسبى الموحد تأصيل علمى وتطبيق عملى ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٢٠ - ٢٢ ٠

ويمكن القول أيضا أنه طبقا لهذا المعيار يتحقق استقلال كل من حسابات النتيجة عن حسابات الميزانية دون أى تداخل بين هذين النوعين من الحسابات .

هذا بالنسبة للمعيار الأول ، أما المعيار الثانى والخاص بتقسيم الحسابات على مستوياتها فى الاطار التنظيمى للدليل المحاسبى فيمكن القول أنه لم يكن هناك اطار مسبق لتحليل الحسابات الى سبع مستويات ، وبالاخص من زاوية علاقتها بدفتر الاستاذ العام من جهة والحساب الختامى من جهة أخرى ، فمن المعروف أن دفتر الاستاذ العام هو مجمع الحسابات العامة ، واقتصار دفتر الاستاذ العام على هذه الحسابات يعقد المجموعة الدفترية اذ يستلزم الامر امساك مستويات مختلفة لدفاتر الاستاذ على شكل مجموعة هرمية ، كما أنه بفحص حساب العمليات الجارية والميزانية يلاحظ أنه ليس هناك معيار معين لمستويات الحسابات المدرجة بها اذ يتراوح هذا المستوى من رقمين أو ثلاثة الى أربعة أرقام ، وهذا التحليل يوضح لنا عدم التمسك بالحسابات العامة بالدليل المحاسبى .

لذلك يرى البعض علاجا لهذه المشكلة كما يلى [1] :

أنه لتبسيط المجموعة الدفترية من جهة وحرصا على اشتمال دفتر الاستاذ العام على الحسابات بالمستوى اللازم لتصوير حساب العمليات

---

(١) دكتور . على محروس شادى ، بحث منشور فى المؤتمر العلمى الثانى لتقييم تجربة النظام المحاسبى الموحد ، المجلد الثانى ، جمعية التكاليف العربية ، ١٩٨٠ ، ص ٢٣ - ٢٤ .

الجارية والميزانية من جهة أخرى أن يمسك دفتر أستاذ عام يضم حسابات عامة بمفهوم اعتبارى ، ولقد استند الكاتب السابق على معيارين فى هذا الصدد الاول : يعتبر حساب عام كل حساب يظهر فى حساب العمليات الجارية والميزانية طبقا للنموذجين الواردين بالنظام المحاسبى الموحد . والثانى : يعتبر حساب عام كل حساب له صفة اجمالية ، والمعيار الاول له أهمية خاصة فى تحديد حسابات النتيجة العامة ، أما المعيار الثانى فله أهمية فى تحديد حسابات الميزانية العامة .

بينما يرى كاتب آخر(١) أن الاعتقاد بأن تطبيق النظام المحاسبى الموحد يترتب عليه تضخيم العمل الحسابى وزيادة تكلفته غير صحيح لان التوجيه المحاسبى يجب أن يكون على المستوى الوارد للحسابات فى القوائم المالية يلى ذلك مباشرة التفصيلى الاخير فى الدليل ، ومن ثم تكون الحسابات بدفتر الاستاذ العام مشتملة على الحسابات اللازمة لتصوير حسابات العمليات الجارية والميزانية ، أما سجلات الاستاذ المساعدة فتشمل على آخر مستوى تفصيلى وارد فى الدليل المحاسبى ويمكن الاستفادة من التبويب الوارد فى الدليل المحاسبى ليكون اجمالى المستوى السابع لكل حساب يعطى المستوى السادس لهذا الحساب ، ثم مجموع المستوى الوارد فى السادس يعطى المستوى

---

(١) دكتور عبد الباسط أحمد رضوان ، دراسة تطبيقية للنظام المحاسبى الموحد فى منشآت القطاع الاشتراكى فى الجمهورية العراقية ، مجلة التكاليف ، جمعية التكاليف العربية ، العدد الاول ، السنة التاسعة ، يناير ١٩٨٠ ، ص ٨١ ـ ٨٢ .

الخامس وهكذا ، حتى نصل الى المطابقة على المستوى الوارد فـــى دفتر الاستاذ العام ، وتقوم بهذه المهمة موازين المراجعة أو كشوف المطابقة ، وعليه لا يكون هناك مبرر لتعدد التوجيه الحسابى علـــى المستويات الواردة فى الدليل ولا لتعدد السجلات ، ويكون لدينـــا حساب فى دفتر الاستاذ العام ، يليه حسابات تحليلية حسب الارقـام التفصيلية بدفتر الاستاذ المساعد .

ويرى الباحث أن الرأى الاول حدد بوضوح الحسابات العامـــة بمفهوم اعتبارى بينما لم يحدد الرأى الثانى أبعاد الحسابات العامة ومفهومها حيث لم يوضح معيار معين لمستويات الحسابات المدرجـــة بحساب العمليات الجارية ، والميزانية اذ يتراوح هذا المستوى مـــن رقمين الى ثلاثة الى أربعة أرقام وعليه يجب عدم التمسك بالحسابـــات العامة بالدليل والتمسك بما نادى به الرأى الأول .

المبحث الثاني

خصائص الدليل المحاسبي ومستحدثاته كمنطلق لربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية

من منطلق دراسة اطار النظام المحاسبي الموحد بصفة عامة والدليل المحاسبي بصفة خاصة يتبين لنا أنه يشمل تبويبا وقواعد وأسسا محاسبية موحدة بعضها مستحدث لربط حسابات الوحدات الاقتصادية بمتطلبات الحسابات القومية ، ثم ترجيح بعض القواعد المحاسبية واعتبارها أسسا موحدة في تقويم بعض البيانات المحاسبية وبذلك يمكن توفير بيانات ومعلومات معتمدة ومحسوبة على أسس موحدة ومقدمة بلغة متفق عليها وبذلك يمكن القضاء على ما قد يحدث من غموض في نظام الاتصال المحاسبي لعدم فهم بعض القواعد والمفاهيم في مجال التطبيق ، وهذا الاسلوب يكفل سلامة انتاج وتوفير البيانات والمعلومات التي يفترض فيها الصلاحية للاستخدام في مختلف نواحي الاستفادة منها .

وقبل أن نوضح خصائص الدليل المحاسبي ومستحدثاته كان من الضروري أن نبين باختصار معايير اعداد البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة لتكون صالحة على المستوى القومي في مجال التخطيط الاقتصادي ونوضح انعكاسات هذه المعايير على النظام المحاسبي الموحد ونخرج بعد ذلك بخصائص للدليل المحاسبي تتضمن ما استحدثه لربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية .

أولا : معايير اعداد البيانات المحاسبية[1] :

قامت جمعية المحاسبة الامريكية "AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION." بوضع مجموعة من المعايير لاعداد واستخراج البيانات المحاسبية من أجل تحقيق الاستفادة منها فى مختلف الاستخدامات باعتبار المحاسبة نظام للمعلومات وهذه المعايير تختص بتوليد البيانات الاقتصادية الملائمة وهى :

١ ـ الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملائمة) Relevance

٢ ـ قابلية البيانات المحاسبية للتحقق منها . Verifiability

٣ ـ البعد عن التحيز . Freedom From Bias

٤ ـ القابلية للقياس الكمى . Quantifiability

فبالنسبة للمعيار الأول فيجب أن ترتبط البيانات المحاسبية ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الايضاحية ودرجة ارتباطها أو اتساقها مع الهدف من استخدامها ، أى يتم تطعيم البيانات المحاسبية بحيث تكون ملائمة لاشباع أهداف محددة وقادرة على تحقيق هذا الاشباع .

وقد راعى النظام المحاسبى الموحد هذا المعيار رغم عدم النص عليه صراحة فيما يتعلق بتقسيم وتحليل البيانات المحاسبية وتصوير

---

(١) راجع فى ذلك :

- A.A.A.," A Statement of Basic; Accounting Theory, 1966 PP. 7-18.
- A.A.A.,"Comette Reports, "Accounting Review, April, 1967, PP. 225-227.

التقارير والموازنات المختلفة ، ولكن النظام لم يتقيد بهذا المعيار في اختيار طرق التقويم ، وقد ظهرت انعكاسات هذا المعيار على النظام في كثير من الجوانب منها الفصل بين عمليات النشاط الجاري والنشاط الاستثماري وتوضيح تكلفة الفرصة البديلة باستحداث حسابات فروق الايجار والفوائد المحسوبة ، واظهار المشغولات الداخلية كموارد والتمييز عند الشراء بين الاصول الجديدة والقديمة واعتبار الاراضي أصلا ثابتا على الدوام واظهار المخصصات في جانب الخصوم وتحليل الاصول الى مجموعات محاسبية والتأليف بين ظاهرتي البيع والانتاج عند تحقق الايراد كما سيتضح ذلك فيما بعد .

أما المعيار الثاني وهو قابلية البيانات المحاسبية للتحقق منها ، فان هذا المعيار يعد من السمات الهامة الواجب مراعاتها عند اعداد البيانات المحاسبية حتى يكون الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات أمرا محققا للهدف المطلوب ، وتزداد أهمية هذا المعيار اذا ما قل الاعتماد على بيانات اضافية أو تفسيرية مكملة عند اتخاذ القرارات أي عندما يتوافر " الاستقلال الذاتي للبيانات " .

ورغم أن النظام المحاسبي الموحد لم يورد هذا المعيار بصورة صريحة من ضمن المعايير التي تم استخدامها في اعداده ، فان روح النظام تدل دلالة قاطعة على مراعاة هذا المعيار في اعداده ويتمثل ذلك في توحيد الدليل المحاسبي والاسس والمبادئ والقواعد الذي يتم اعداد البيانات واستخراجها على أساسها ، واتباع أسس موحدة للتحليل وتصنيف المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها مختلف

الوحدات الاقتصادية ، ومن هذه الاسس الموحدة تحليل النشـاط الاقتصادى الى قطاعات : الاعمال ، الحكومى ، العائلى ، وقطـاع العالم الخارجى ، هذا بالاضافة الى استحداث حسابات وقوائم يتـم اعدادها على أساس موحد ومحددة العناصر والتركيبات وهـى حـ/ العمليات الجارية ، وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسماليـة والموازنة النقدية حتى تسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية مـن الوحـدة الاقتصادية وتصعيدها للمستوى القومى .

ويقضى المعيار الثالث وهو البعد عن التحيز أو الالتزام بالموضوعية بأن البيانات المحاسبية عندما تحوى حقائق ومعلومات يجب أن يتـم اعدادها بعيدا عن التحيز الشخصى من جانب معدى هذه البيانات، كما يقضى هذا المعيار بعدم التحيز لصالح مجموعة معينة مـن المستخدمين على حساب المجموعات الأخـرى .

ومما لا شك فيه أن النظام المحاسبى الموحد حقق كثيرا من النتائـج المستهدفة من هذا المعيار وكان موضوعيا فى عرضه للبيانات المحاسبية فى عـدة نواحى نذكر منها تقسيم حسابات الاصول الى مجموعتيـن الاولى تمثل التكوين العينى للثروة وهى الاصول الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ والمخزون ، وتقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القـومى ، والثانية وهى أصول تمثل حقوق مالية أو نقدية وتنتمى اقتصاديا الـى منطقة يطلق عليها منطقة الاقراض وهى حسابات الاقراض طويل الاجـل والاستثمارات والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقديـة بالصندوق والبنوك ، كذلك تم تحليل حسابات الخصوم على أسـاس

اقتصادى موضوعى الى مصادر تمويل داخلى أو ذاتى وتعكس حسابات رأس المال والاحتياطيات والمخصصات ثم مصادر تمويل خارجى أو ائتمانى كحسابات القروض طويلة الاجل والبنوك الدائنة، هذا بالاضافة الى استحداث حـ/ تكوين سلعى ، وحسابات تهدف للقياس الموضوعى للقيمة المضافة .

أما المعيار الاخير وهو القابلية للقياس الكمى ويقصد به أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية أكثر فهما ووضوحا لبيان العلاقات واجراء المقارنات حتى يسهل فهمها واستيعاب معناها فقد جرت العادة على استخدام الاساس النقدى عند اعداد التقارير المحاسبية فلكى يمكن قياس وتجميع كل الاصول المختلفة التى تمتلكها وحدة اقتصادية معينة يقتضى الامر استخدام مقياس كمى يقوم أساسا على قياس الخاصية المشتركة بينها ، والخاصية المشتركة بين كل الكميات المحاسبية هى قيمتها الاقتصادية ، وقد جرت العادة على قياس القيم الاقتصادية بالمقياس النقدى ولما كان الالتزام بالمقياس النقدى يؤدى فى الكثير من الاحيان الى استبعاد بيانات مفيدة يمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى فان هذا المعيار قد امتد بحدود المحاسبة الى التعامل فى كل البيانات التى يمكن قياسها قياسا كميا بصرف النظر عن امكان قياسها نقديا[1] .

---

(١) د. عبد الحى مرعى ، مذكرات فى المحاسبة فى وحدات القطاع العام فى ظل النظام المحاسبى الموحد ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧١ ، ص ٢٥ .

ولقد راعى النظام المحاسبي الموحد تحقيق هذا المعيار من خلال تضمنه لموازنات عينية ومالية ونقدية والزام الوحدات باعدادها وفقا لنمط موحد .

ثانيا : خصائص الدليل المحاسبي ومستحدثاته :

حتى يحقق النظام المحاسبي الموحد أهدافه على مستوى الوحدة والمستوى القومي كان ولابد أن يتميز بمجموعة من الخصائص ، وأن .. يشتمل على بعض المستحدثات التي تقرب من وجهة النظر المحاسبية والادارية والاقتصادية في قياس الامكانيات المتاحة للوحدات الاقتصادية من ناحية وقياس نتائج أعمال هذه الوحدات من ناحية أخرى ، ونعرض فيما يلي أهم هذه الخصائص والمستحدثات :

١) تحليل الحسابات بالدليل المحاسبي من زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية[1] :

فقد سبق أن أوضحنا أن الدليل المحاسبي اتخذ مدخل تبويب الحسابات من زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية أي الى حسابات ميزانية " أصول وخصوم " وحسابات نتيجة " استخدامات وموارد " .

ولا يتسع المجال هنا لاعادة سرد مفردات الدليل المحاسبي وشرح مكوناته ، وسنقتصر هنا على ايجاز أسس التصنيف العامة للحسابات

(١) - المرجع السابق ، ص ٣٧ - ٣٩ .
- د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٣٧ - ٤٠ .

وتقسيم المعاملات والتى تم الاسترشاد بها بصفة ضمنية بصدد وضع الدليل المحاسبى • والهدف من ذلك هو تسهيل تفهم الدليل على القارئ •

أ) فيما يتعلق بالاصول :

تم تقسيم الاصول فى الدليل المحاسبى بما يتفق وتحقيق الاهداف الآتية :

١ـ التفرقة بين عناصر الطاقة الانتاجية القابلة للاستغلال وتلك التى فى دور التهيئة للاستغلال :

فالأصول الثابتة تشتمل عناصر الطاقة الانتاجية القابلة للاستغلال فى العمليات الانتاجية • ومشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة للاستغلال •

٢ـ قياس حجم الاستثمار القومى :

وتتمثل فى الاصول التى تمثل التكوين العينى للثروة وهى "الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون" ويساعد ذلك فى وضع معايير نمطية لتوزيع الاستثمار على بنود الاصول المختلفة بما يتفق وطبيعة النشاط الاقتصادى ومستلزماته فى الوحدات الاقتصادية والصناعات المختلفة •

٣ ـ قياس حجم التحويلات الرأسمالية :

وتتمثل فى أصول تعبر عن حقوق مالية أو نقدية وتنعكس

في الدليل المحاسبي في "الاقراض طويل الاجـــل والاستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينــة المختلفة والنقدية بالصندوق والبنوك" وتنتهى هذه الاصول الى منطقة الاقراض ، فالتغير في هذه الاصول لا يعتبـر تغيـرا في حجم الاستثمار على المستوى القومى ، وانمـا يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية أى مجرد تحويل لقيـم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة .

٤ - امكان احتساب المعاملات الاقتصادية :

كالمعامل الفنى لرأس المال بالنسبة للانتاج والمعامـل الفنى لرأس المال بالنسبة للعمل وتخدم هذه المعامـلات في التخطيط وقياس الكفاية الانتاجية للوحدات المختلفة فـى نفس الصناعة وفى الصناعات المختلفة .

٥ - تقسيم الاصول حسب مصدرها :

حيث تم التفرقة بين الاصول المستوردة والاصول المشـتراه محليا وكذلك الاصول المصنعة محليا .

٦ - تسهيل اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية :

والتى استحدثها النظام لخدمة المحاسب القومى مـن جهة والربط بين حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة مـن جهة أخـرى .

ب) فيما يتعلق بالخصوم :

أخذ الدليل المحاسبي بالنظرة الاقتصادية للخصوم وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وقد تم تقسيم الخصوم بما يتفق وتحقيق الاهداف الآتية :

١) التمييز بين مصادر التمويل المختلفة :

حيث فرق النظام بين مصادر التمويل الداخلي أو الذاتي " والتي تتمثل في رأس المال والاحتياطيات والمخصصات" ومصادر التمويل الخارجي أو الائتماني وتشمل هذه المصادر بالدليل باقي مجموعات الخصوم وهى " القروض طويلة الاجل والبنوك الدائنة والدائنون والحسابات الدائنة المختلفة والهدف من ذلك بالطبع تسهيل عملية اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية بطريقة تخدم احتياجات المحاسب القومي .

٢) ابراز دور الدولة في تمويل نشاط القطاع العام :

حيث أفرد النظام بندا من بنود الخصوم ليبين قيمة مساهمة الحكومة في التمويل والتي تلتزم الوحدات الاقتصادية في العادة بردها للدولة فيما بعد .

٣) تحديد معايير نمطية لعناصر الخصوم المختلفة :

تسهل قياس كفاية الوحدات الاقتصادية المختلفة بالمقارنة بما يماثلها من وحدات أخرى ومقارنتها بنفس الانماط في سنوات سابقة .

جـ) فيما يتعلق بالاستخدامات :

استخدم الدليل المحاسبى اصطلاح "الاستخدامات" بدلا من اصطلاح "عناصر التكاليف" لكون الاول أكثر شمولا حيث يتضمن ستة مجموعات وهى "الأجور، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية المشتريات بغرض البيع ، والمصروفات التحويلية الجارية ، التحويلات الجارية التخصيصية وقد تم تقسيم الاستخدامات الى المجموعات السابقة بما يتفق وتحقيق الاهداف التاليـة :

١ ـ تخصيص حسابين للاستهلاك الوسيط :

وهما المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية ، فلكى تكـون المحاسبة نظاما للمعلومات الاقتصادية والادارية معا فقد خصص النظام المحاسبى الموحد حسابين للاستهلاك الوسيط، والمستلزمات السلعية يقصد بها قيمة السلع التى تحصل عليها المنشأة من الغير بقصد استخدامها فى العمليات الانتاجية ولتيسير العمل فـى الاقسام والادارات فى الوحدة الاقتصادية لأداء وظائفها مثـل الخامات ووقود وزيوت وقوى محركة ، قطع غيار ومهمات مواد تعبئـة وتغليف ، أدوات كتابية وكتب ، مياه وانارة .

أما المستلزمات الخدمية فيقصد بها قيمة الخدمات المـؤداة بواسطة الغير وتعنى استفادة المنشأة من امكانيات الغير فـى الحصول على الخدمات التى تفضل الادارة الحصول عليها من الغير بدلا من القيام بها داخل المنشأة من خلال ادارات متخصصـة ،

ولكن ليس معنى ذلك أن كل ما يؤدى بواسطة الغير من خدمات يعتبر مستلزمات خدمية - كما سيتضح ذلك فيما بعد - فهناك بعض الخدمات قد تعتبر اضافة لاستخدام آخر أو تسوية لمورد معين .

٢ - امكان التمييز بين مكونات الدخل الاجمالى للوحدة الاقتصادية والعناصر التحويلية من هذا الدخل :

حيث فرق النظام بين مستلزمات الانتاج السلعية والخدمية ، وعوائد عوامل الانتاج والمصروفات التحويلية الجارية والتحويلات الجارية التخصيصية ، والهدف من ذلك هو ليس فحسب مساعدة المحاسب القومى بل أيضا تسهيل الربط بين عناصر الاستخدامات فى الوحدة الاقتصادية وأبواب ميزانية الدولة ، خاصة الباب الثانى منها المخصص للمصروفات الجارية .

٣ - تم تقسيم المصروفات :

بالدليل الى قسمين الاول هو المستلزمات الخدمية باعتبارها تمثل الخدمات المؤداة بواسطة الغير والثانى هو المصروفات التحويلية الجارية باعتبارها تمثل باقى المصروفات .

٤ - امكان تقسيم المعاملات الاقتصادية طبقا لموضوعها وطبيعتها :

حيث فرق النظام بين الاجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية ، فتخدم أرقام الاجور النقدية فى تحديد الدخل الجارى

للقطاع العائلى ، بينما تخدم التأمينات الاجتماعية فى تصوير قيمة مدخرات القطاع الاجبارية .

٥ - تضمين مجموعة المصروفات التحويلية الجارية على استخدامات محسوبة :

وهى فرق الايجار المسحوب وفرق الفوائد المحسوبة وفرق تقويم التغير فى كل من مخزون الانتاج التام ومخزون بضائع بغرض البيع. وهذه الحسابات لها مقابل فى الموارد .

(د) فيما يتعلق بالموارد :

تضم الموارد أربعة مجموعات هى ايرادات النشاط الجارى والاعانات وايرادات الأوراق المالية والايرادات التحويلية ، وهناك مجموعة خامسة أضيفت بالدليل وهى " أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضى " ومما هو جدير بالذكر أن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح " الموارد " بدلا من اصطلاح " الايرادات " لكون الأول يتصف بالشمول .

وقد تم تقسيم الموارد بما يتفق وتحقيق الاهداف التالية :

١ - قياس قيمة الانتاج الاجمالى للوحدة الاقتصادية :

وذلك بما يتمشى مع التعريف الاقتصادى للانتاج من حيث اعتباره خلقا واضافة للقيم الاقتصادية التى كانت موجودة فى بداية فترة زمنية معينة خلال الفترة وبحيث يمكن تقويم هذا الانتاج بسعر

السوق ، والهدف الرئيسى من ذلك هو تسهيل مهـــــام المحاسب القومى ٠

٢ ـ التفرقة بين الموارد الناتجة عن النشاط الانتاجى للوحـــدة الاقتصادية والنشاط التجارى والموارد الناتجة عن معامـلات تحويليـة ٠

ومن جهة أخرى التفرقة بين ايرادات النشاط الجـــارى والايرادات الاخرى حيث تضم الاخيرة ايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ٠

٣ ـ اشتمل الدليل المحاسبى على مجموعة خاصة بالاعانات :

والتى تمنحها الدولة لبعض الوحدات الاقتصاديـــة لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الانتاجى أو لتمكينها مـــن المنافسة الأجنبية ٠

هذا وستتكفل الابواب ـ الثانى والثالث والرابع ـ بايضـــاح كيفية استخدام الدليل المحاسبى فى مجال التطبيق على الـــدورة المحاسبية فى وحدات القطاع العام الملزمة بتطبيق النظام المحاسـى الموحـد :

(٢) استحداث حسابات لها مقابل للمقارنة وتقييم الأداء[1] :

تعتمد النظم المحاسبية فى اثبات العمليات المالية على أساس مبدأ الاستحقاق فى مقابلة الايرادات بالنفقات المحققة لاعداد حسابات ختامية وتصوير مركز مالى بقصد المقارنة وتقييم الأداء لكل وحدة اقتصادية •

ولا تدخل النظم المحاسبية عادة بعض عناصر التكاليف المحتسبة فى السجلات ويقصد بهذه التكاليف " المبالغ المقدرة للاستفادة من خدمات أو منافع لم تترتب على تكبد الوحدة لنفقات فعلية أو الالتزام " • ولابد من حسابات قيمة لها حتى تستقيم المقارنة وتقاس التكلفة • ومن أمثلة ذلك القيمة الايجارية للعقارات المملوكة والفوائد على المال المستثمر •

وتعتبر العقارات (الاراضى والمبانى) والمال المستثمر فى كل وحدة اقتصادية عاملين من عوامل الانتاج التى تسهم بالتعاون مع عاملى العمل والتنظيم فى تحقيق الموارد • ومن ثم تعتبر الايجارات والفوائد من عناصر التكاليف المحتسبة التى يجب أخذها فى الحسبان عند تقييم الأداء لنشاط الوحدة الاقتصادية بتحديد المساهمة الفعلية لها فى الدخل القومى • وتدخل هذه المساهمة

---

(١) د • عبد الباسط رضوان • دراسة تطبيقية للنظام المحاسبى الموحد فى منشآت القطاع الاشتراكى فى الجمهورية العراقية • مجلة التكاليف العربية • العدد الأول • السنة التاسعة • يناير ١٩٨٠ • ص ٦٩ - ٧١ •

فى القيمة المضافة ، وهى تشتمل على الانصبة القابلة للتوزيع على عوائد عوامل الانتاج وهى الاجور والايجارات والفوائد والارباح .

لذلك يخصص النظام المحاسبى الموحد حسابين متقابلين ضمن الاستخدامات والموارد باسم فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ، وذلك بقصد سلامة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها عن بعض من ناحية ، والربط بين نتائج حسابات هذه الوحدات واحتياجات الحسابات القومية فى تحديد الدخل القومى المتولد من كل وحدة من ناحية أخرى .

هذا وتعتبر واقعة البيع أهم ظاهرة من ظواهر تحقق الايراد ويتم تقييم المخزون من الانتاج التام على أساس التكلفة وخاصة فى حالة زيادة سعر البيع عن التكلفة ، وعليه يظهر الربح بعد أن يتم بيع الانتاج بما فيه المخزون .

ولكن وجهة النظر الاقتصادية تختلف عن ذلك فهى تسعى الى تقييم الانتاج بسعر السوق لمتابعة الخطط القومية للانتاج وتحديد التشابك الصناعى بين قطاعات الاقتصاد القومى .

وللتوفيق بين وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية استحدث النظام المحاسبى الموحد حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون ليظهر حـ/ العمليات الجارية فى نهاية السنة "الانتاج" مقوما بسعر البيع على أساس أنه يعادل :

xx المبيعـات

xx + التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة .

xx + فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام .

xxx الانتاج مقوم بسعر البيـع .

ولكى لا تؤثر تلك المعالجة على الربح من وجهة النظر المحاسبية تضمن حساب المصروفات التحويلية الجارية حسابا مقابلا لفرق تقويـم التغير فى المخزون "الانتاج التام" ، ويسرى ذلك على البضائـع بغرض البيع فى الوحدات التجارية .

هذا ويحتاج المخطط القومى لبيانات عن حركة الانتاج فـى الوحدات الاقتصادية مقوما بأسعار البيع ، والاعتماد على السجلات المخزنية فى توفير البيانات عن قيمة الانتاج أمر تقابله صعوبات كثيرة حيث أن المبادئ المحاسبية لا تزال متمسكة بتقويم هذا الانتاج علـى أساس التكلفة لذلك استحدث النظام المحاسبى الموحد أسلوبـا للتوفيق بين المحاسبة المالية على مستوى الوحدة من جهة واحتياجات المحاسب القومى من جهة أخرى حيث أبقى النظام المحاسبى التكلفة كأساس لتقويم الانتاج التام لاغراض المحاسبة المالية على مسـتوى الوحدة ، وأدخل النظام حسابين رقابيين متقابليين يثبت فيهمـا حركة الانتاج بسعر البيع وهمـا :

x حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع .

x حـ/ الانتاج التام تحت البيع .

والصفة الرئيسية لهذين الحسابين هى أن طريقة القيد فيهمـا

لا تسمح بوجود رصيد لهما فلا يظهر أثر بالميزانية ، وانما الـــذى يظهر بخصوص الانتاج التام آخر السنة فهو رصيد حـ/ مخزون انتـاج تام وهو يمثل تكلفة هذا المخـزون .

والهدف من اثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع هو خدمــــة أهداف التخطيط القومى وتحقيق الرقابة المالية على مخزون الانتـاج التام فى أى وقت بأسعار البيع ، كذلك تحقيق الرقابة على أســعار البيــع المحددة والتأكد من عدم تغييرها الا بقرار من الجهــــات المختصة[1] .

(٣) تقسيم الحقوق والالتزامات بحسب قطاعات الاقتصاد القومى :

يهتم المحاسب القومى بتصوير جداول التدفقات النقدية التــى تهدف الى بيان نمط تمويل الانتاج والاستثمار ، وكيفية مسايـــرة النظام النقدى والائتمانى للهيكل الانتاجى والتوزيعى فى الاقتصـاد القومى ، ودراسة النمط التمويلى الملائم لتحديد الفترات التى تمــر بها المدخرات من القطاعات التى تفيض بها حتى تصل الى القطاعات الاخرى التى تستخدم المدخرات فى تمويل الاستثمار[2] .

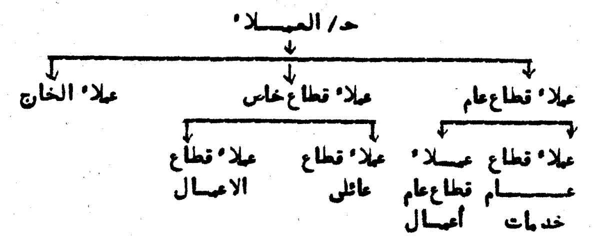
---

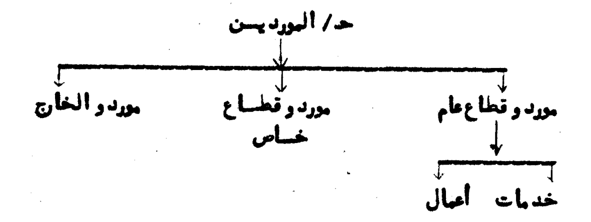
(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٢٣٨ .
(٢) د . أحمد حسنى ، نظام تركيب جداول التدفقات الماليـــة وتطبيقه على بيانات ١٩٥٨ فى الاقليم الجنوبى ، مذكرة رقـــم ٤٣ ، معهد التخطيط القومى ، أبريل ، ١٩٦١ .

كما تهتم الوحدات الاقتصادية باعداد موازنة نقدية توضح حاجتها الى مصادر التمويل باعتبارها الدعامة الرئيسية فى حياة الوحدة الاقتصادية عند وضع خطط الانتاج والاستثمار وفى تنفيذ هذه الخطط لبيان أثر ذلك على المركز النقدى •

يتضح مما تقدم مدى الترابط والتكامل بين جداول التدفقات النقدية على المستوى القومى والموازنة النقدية على مستوى الوحدة وعليه كان أمرا طبيعيا أن يكون النظام المحاسبى الموحد مصدرا لتوفير البيانات اللازمة لتحقيق أهداف كل من الموازنة النقدية وجداول التدفقات النقدية ، لذلك فانه لأغراض اعداد الموازنة النقدية على أساس قطاعى تم تقسيم حسابات الحقوق والالتزامات بالدليل المحاسبى حسب القطاعات الاقتصادية وهى قطاع عام (خدمات ، أعمال) ، وقطاع خاص ، وقطاع العالم الخارجى •

وحتى يتضح ذلك نعطى مثالين لحساب العملاء باعتباره أحد حسابات حقوق الوحدة وحساب الموردين باعتباره أحد حسابات الالتزامات على الوحدة •





(٤) تبويب التدفقات النقدية طبقا لنماذج الموازنة النقدية :

تمثل الموازنة النقدية أحد عناصر ثلاث يقوم عليها ما أطلق عليه النظام المحاسبي الموحد " الموازنة التخطيطية " أما العنصران الآخران فهما الموازنة العينية ، والموازنة المالية ، وفيما يلي القواعد التي أوجب النظام ضرورة اتباعها عند اعداد الموازنة التخطيطية[1] :

- يجب التمييز بين العمليات الجارية والتكوين الرأسمالي كل على حدة .
- يتعين التمييز بين مراكز التكلفة الخمسة الواردة بالنظام فالمراكز (٥) ، (٦) ، (٧) ، (٨) تمثل عمليات متعلقة بالنشاط الجاري بينما مركز (٩) تتعلق بعمليات خاصة بالنشاط الاستثماري .
- تلتزم الوحدات الاقتصادية بتوزيع الموازنات السنوية توزيعا زمنيا على المستوى الشهري أو الربع سنوي ، كما يتعين تقسيم هذه

---

(١) النظام المحاسبي الموحد ، الجزء الأول ، ص ١٦٠ .

الموازنات طبقا للأنشطة الاقتصادية الرئيسية ، كما تلتزم بتوزيع الموازنات السنوية جغرافيا على الفروع التابعة لها كما تلتزم الوحدة بالنماذج الواردة بالنظام عند اعداد الموازنة التخطيطية .

ويتعين على الوحدات الاقتصادية اعداد الموازنة النقدية مرتين ، مرة فى بداية الفترة المالية على أساس تقديرى ، ومرة فى نهاية الفترة المالية على أساس فعلى .

وتبين الموازنة النقدية مصادر مقبوضات ، ومدفوعات الوحدة الاقتصادية ، وطبقا لما جاء بالنظام المحاسبى الموحد تعد الموازنة النقدية فى ثلاث قوائم هى قائمة للمقبوضات ، وقائمتين للمدفوعات تخصص الاولى للنشاط الجارى والثانية للنشاط الاستثمارى .

ونلاحظ بالدليل المحاسبى أنه خصص حسابات لعمليات النشاط الجارى وأخرى للنشاط الاستثمارى - كما تبين ذلك فيما سبق - وذلك حتى يمكن تبويب مصادر التدفقات النقدية طبقا للنماذج الموازنة النقدية .

ونورد فيما يلى بعض الأمثلة لذلك :

١) تخصيص حسابين لاثبات المعاملات المتعلقة بشراء الأصول والبيع العرضى لها فعند شراء أصول ثابتة خصص حساب " دائنون مختلفون " وكذلك يوسط هذا الحساب عند شراء استثمارات مالية والعكس عند البيع العرضى للاصول الثابتة أو الاستثمارات المالية خصص حساب " مدينون مختلفون " أما اذا كان الشراء والبيع لعمليات متعلقة بالنشاط الجارى فقد خصص النظام عند الشراء

ح/ موردون وعند البيع ح/ عملاء .

٢) تحليل حساب " البنك حساب جارى " الى حسابين : تمويل النشاط الجارى وتمويل النشاط الاستثمارى " ويلاحظ أنه عند معالجة المقبوضات فى الموازنة النقدية يجعل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينا بينما عند معالجة المدفوعات فيجب التفرقة بين المدفوعات الخاصة بالنشاط الجارى وتلك المتعلقة بالنشاط الاستثمارى ، ويتضح ذلك من تخصيص النظام لقائمة واحدة للمقبوضات واثنين للمدفوعات .

٣) عند ربط الحسابات المالية بحسابات التكاليف باعادة توزيع الاستخدامات توزيعا وظيفيا على حسابات المراقبات الخمسة يلاحظ كما سبق القول أن مراكز (٥) ، (٦) ، (٧) ، (٨) ، خاصة بالنشاط الجارى ، ومركز (٩) خاصة بالنشاط الاستثمارى ومجموع هذا المركز يعادل تكلفة المشغولات الداخلية .

(٥) تعميم أساس الاستحقاق فى اثبات العمليات المالية :

تمر العمليات المالية فى مراحل متعددة تبدأ بالاتفاق والارتباط ثم التسليم والتنفيذ ثم السداد والتحصيل ، وتختلف أسس المحاسبة عليها من ناحية الواقعة المحددة لموارد الوحدة الاقتصادية واستخدامها ويوطن اختلاف هذه الاسس يدور حول اختيار مرحلة معينة من مراحل العمليات المالية كواقعة منشئة للموارد أو الاستخدامات والأسس المستخدمة فى ذلك هى (الاساس النقدى ، والاساس

النقدى المعدل ، وأساس الاستحقاق) والاساس الاخير هو أنسب الاسس فى اثبات المعاملات المالية فى الوحدات الاقتصادية .

والنظام المحاسبى الموحد يستلزم ربط التدفقات النقدية (مقبوضات ومدفوعات) بحسابات الحقوق والالتزامات ولتحقيق ذلك يتعين تعميم أساس الاستحقاق والذى يقضى الفصل بين واقعة الاستحقاق والسداد أو التحصيل وقيد كل منهما بقيد مستقل ، اذ ينبنى على هذا الفصل ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات .

فيطبق أساس الاستحقاق على الاستخدامات التى يترتب عليها عمليات دفع أن عاجلا أو آجلا ويستوى فى ذلك الاستخدامات الجارية والاستخدامات الرأسمالية .

كذلك يطبق على الموارد التى يترتب عليها عمليات تحصيل ان عاجلا أو آجلا ويستوى فى ذلك الموارد الجارية ، والموارد الرأسمالية ، ومن ثم لا يطبق بالنسبة للاستخدامات التى لا يترتب عليها مدفوعات مثل الاهلاك ، والموارد التى لا يترتب عليها مقبوضات مثل الخصم المكتسب[1] .

نخلص من ذلك الى ضرورة توسيط أحد حسابات الميزانية بالاضافة الى حسابات النقدية فيما يتعلق باثبات كل عناصر المدفوعات والمقبوضات النقدية ويعنى ذلك أنه اذا ما كان أحد طرفى القيد يمثل نقدية فان الطرف الاخر لا بد وأن يكون أحد حسابات

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٥٢ - ٥٣ -

الميزانيــة •

وحتى يتضح للقارئ أبعاد الحسابات الوسيطة فان الشكل رقــم (٥) يبين الحسابات التى يتم توسيطها للاستخدامات الجاريــة والرأسمالية ، أما الشكل رقم (٦) فيبين الحسابات الوسيطـــة للموارد الجارية والرأسمالية •

حيث يتضح من الشكلين (٥) ، (٦) أن النظام المحاسبى الموحد قد أقر تطبيق أساس الاستحقاق فى المعالجات المحاسبية كما يتضح مما يلى :

(١) الفصل بين استحقاق النفقة وواقعة الصـرف :

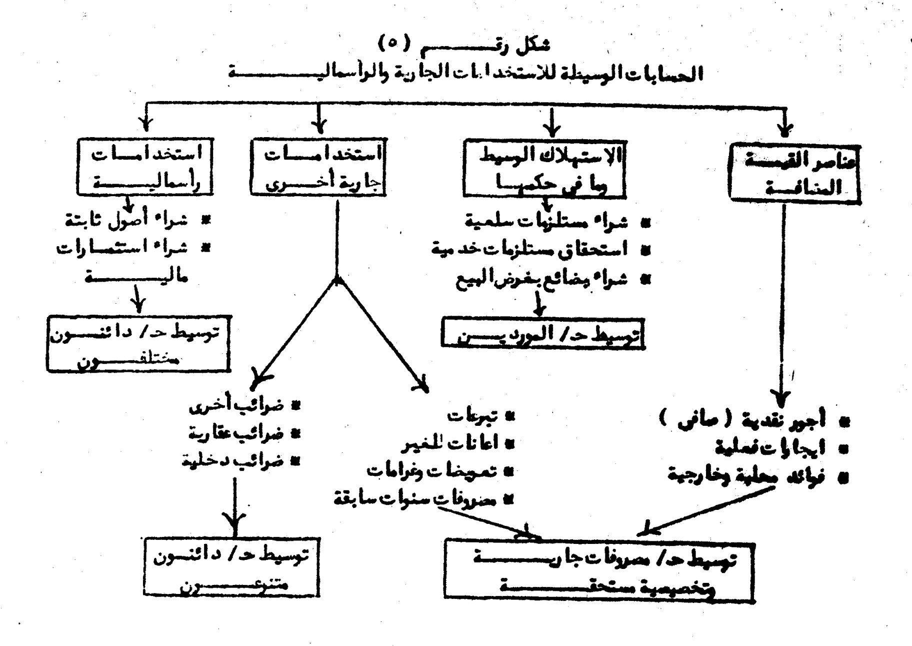
حيث يعالج النظام جميع النفقات (استخدامات جارية أو رأسمالية على أساس الفصل بين واقعة استحقاق النفقة وبين واقعة السـداد ، فالعلاقة بين هذه الاستخدامات وحسابات النقدية (صندوق وبنك) غير مباشرة ، فلا تتم الا من خلال حساب من حسابات الميزانية •

(٢) الفصل بين استحقاق الايراد وتحصيل القيمة :

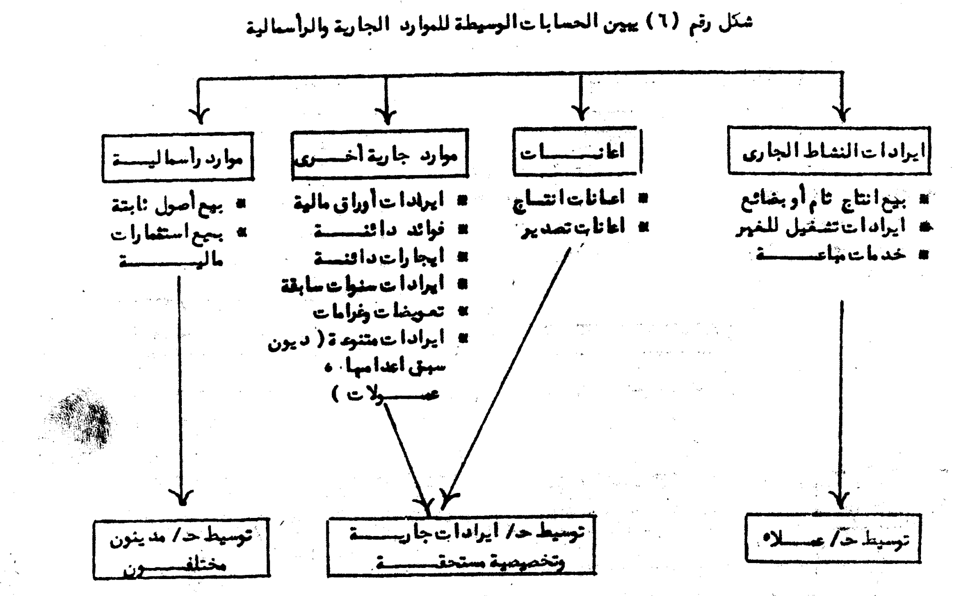
حيث تتميز المعالجة المحاسبية لعناصر الموارد فى النظـــام بضرورة توسيط حساب من حسابات الميزانية لاثبات واقعة الاستحقاق ، ويلى ذلك قيد آخر يثبت واقعة التحصيل أو قبض قيمة هذه الموارد •

شكل رقم (٥)

الحسابات الوسيطة للاستخدامات الجارية والرأسمالية



شكل رقم (٦) يبين الحسابات الوسيطة للموارد الجارية والرأسمالية



البـاب الثانـى

الاطار الرئيسى للمجموعة الدفترية فى ظل النظام المحاسبى الموحـــد

تستخدم الوحدات الاقتصادية مجموعة دفترية معينة لاثبـــــات العمليات المالية فيها ومجموعة دفترية لترحيل العمليات اليها وذلك تمهيدا لاعداد ميزان المراجعة ٠

وعند تطبيق النظام المحاسبى الموحد فان هذه الوحـــــدات الاقتصادية سوف تجد أنها فى حاجة ماسة لاعادة النظر فى تصميـــم هذه المجموعة الدفتريـــة ، وسيشمل هذا التعديل دفاتر اليوميـــات ودفاتر الاستاذ وموازين المراجعة كما يمكن أن يمتد هذا التعديـــل الى شكل المستندات التى تثبت فيها العمليات المالية قبل قيدهـــا فى الدفاتر ٠

والواقع العملى يشير الى أن وحدات القطاع العام التى كانـــت تطبق نظما مالية استخدمت فيه دليلا محاسبيا خاصا ومجموعة دفتريـــة خططت طبقا لهذا الدليل ، الا أنـــه لا يطابق تماما دليل النظـــام المحاسبى الموحـــد سواء فى الأرقام أو الترتيب أو الحسابـــــات المستخدمة بما لا يسمح باستخدام نفس المجموعة الدفترية بتخطيطهـــا السابق قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد وذلك بالنسبة لليوميات أو دفاتر الأستاذ ٠

والواقع العملى يشير الى أن النظام المحاسبى الموحد لم يتضمـــن .

وجود مجموعة دفترية كاملة تلتزم بها الوحدات الاقتصادية وذلك لاستحالة وضع مجموعة نقدية تستخدم فى جميع الوحدات الاقتصادية المختلفة بسبب اختلاف حجمها وطبيعة عملياتها - كما أن النظام قد تضمن بعض الحسابات ذات الطبيعة الخاصة التى تستخدم فى وحدات اقتصادية معينة دون وحدات أخرى .

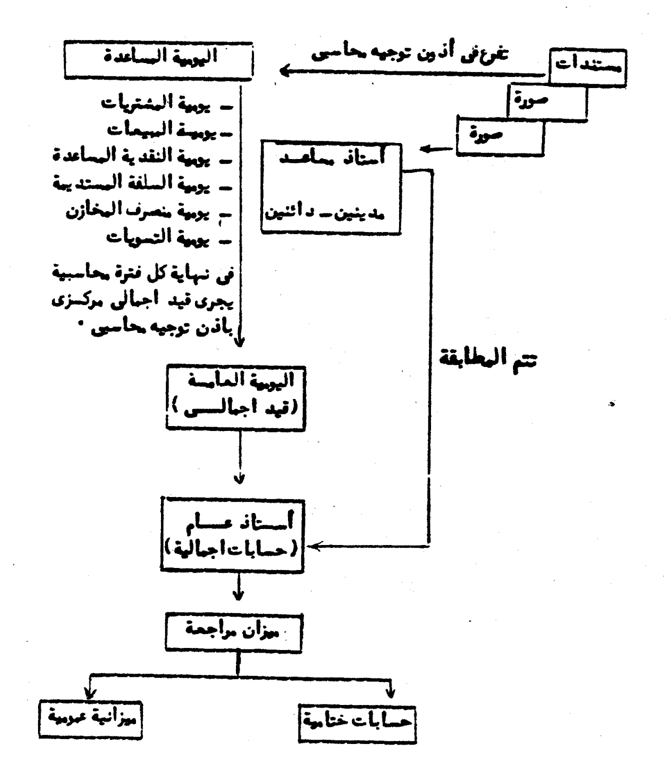
لهذا جاء النظام المحاسبى متسما بالمرونة فلم يورد سوى بعض السجلات ذات الطابع الخاص ، على أن هذه السجلات قد وردت بالنظام على سبيل الاسترشاد دون الزام الوحدات الاقتصادية بها ، حيث ذكر النظام[1] وهو بصدد الكلام عن السجلات ذات الطابع الخاص ،
" ويمكن ترتيب البيانات الواردة بالشكل الذى يناسب طبيعة "
" العمل فى الوحدة طالما أن تلك السجلات تمكن من استخراج "
" البيانات المطلوبة ، كما أنه من الممكن الاستغناء عن أى من هذه "
" السجلات اذا تيسر استخراج البيانات المطلوبة من سجلات أخرى بالوحدة " .

مما سبق يتضح لنا أن تصميم المجموعة الدفترية من يوميات ودفاتر أستاذ يترك لاجتهادات الوحدات الاقتصادية بحيث تصمم كل وحدة اقتصادية الدفاتر والمستندات التى تلائم وطبيعة نشاطها على أن تفى البيانات والتحليلات الواردة بهذه المجموعة الدفترية بما يتطلبه النظام المحاسبى الموحد من بيانات واحصاءات على مستوى الوحدة أو المستوى القومى .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الثانى ، ملحق (٤) ص ١٨٢ .

ويقترح الكاتب تطبيق الطريقة الفرنسية فى وحدات القطاع العام •
والشكل التالى يبين المقومات العامة للحسابات المالية :



ونقترح ضرورة تصميم المجموعة الدفترية بحيث ترتبط ارتباطا وثيقا بالدليل المحاسبى والحسابات والقوائم الختامية التى يطلب النظام اعدادها فى نهاية الفترة المالية - ولا شك أن كل هذا يؤثر على حجم الدفاتر وشكلها ويتوقف تحديد عدد الدفاتر وسجلات النظام المحاسبى الموحد لكل وحدة اقتصادية على طبيعة عملها والغرض المنشود من امساك مجموعة دفترية •

ويحدد الاطار العام للمجموعة الدفترية بصفة أساسية القوائم والحسابات الختامية التى تعد فى ضوء دليل محاسبى وضع أساسا لكى تفى الوحدات الاقتصادية بمتطلبات الجهات الخارجية من تخطيط واحصاء ورقابة - وقد تـرك النظام للوحدات الاقتصادية حرية تحليل البيانات والمعلومات بالقدر اللازم لاعداد التقارير الداخلية للمستويات الادارية المختلفة •

وهناك مجموعة من الاعتبارات التى تتعلق باستخدام الدفاتر والسجلات أيا كانت طبيعة النشاط الذى تزاوله الوحدة الاقتصادية ومن أهم هذه الاعتبارات :

أولا : وجود مجوعتين من الدفاتر : يومية تستخدم فى تجميع العمليات المالية مرتبة ترتيبا زمنيا وفقا لتاريخ حدوثها - وأستاذ يخدم فى تبويب العمليات فى مجموعات متجانسة، وفقا لما أورده دليل الحسابات المالية •

ثانيا : اتباع طريقة القيد المزدوج فى تسجيل العمليات حيث

تسجل العملية مرة في الطرف المدين في جانب العمليات المدينة ومرة في الطرف الدائن في الجانب المخصص للعمليات الدائنة .

ثالثا : يتوقف نوع الدفاتر التحليلية أو المساعدة التي تمسكها الوحدة الاقتصادية على حجم النشاط الذي تزاولة الوحدة الاقتصادية من ناحية وعلى الطريقة المتبعة في تحديد خط سير العمل المحاسبي – من ناحية أخرى اذ أن تكرار عمليات من نوع معين كالشراء الآجل أو البيع الآجل أو أوراق القبض أو العمليات النقدية قد يستلزم توفير دفتر تحليلي لكل نوع من تلك العمليات المتكررة – كما أن تعدد الطرق المحاسبية التي قد تنتهجها الوحدة الاقتصادية في تسجيل عملياتها واختيار طريقة من بينها يؤدى الى اختلاف في عدد الدفاتر وكيفية تحديد سير العمل المحاسبي وفقا لأى منها .

ويجب مراعاة أن النظام المحاسبي الموحد لم يلزم الوحدات الاقتصادية باتباع طريقة معينة ، بل ترك لكل منها اختيار الطريقة التي تتلائم واحتياجات العمل المحاسبي لديها – وبالتالي فاننا سوف نستعرض المجموعة الدفترية التالية :
اليومية العامة واليوميات المساعدة والأستاذ العام والأستاذ المساعد .

أولا : اليوميات :

وتنقسم اليوميات الى يومية عامة ويوميات مساعدة وسوف نستعرض لكل من تلك الدفاتر على حدة ونوضح طبيعة كل منها فى الناحية المحاسبية :

أ ـ دفتر اليومية العامة : يعتبر دفتر اليومية العامة الدفتر القانونى الوحيد فى المجموعة الدفترية الذى لم يتناوله التعديل فى صورته التقليدية التى كان معروفا بها من قبل ـ ويستخدم دفتر اليومية العامة لاثبات مجموعة القيود الشهرية لليوميات المساعدة ـ ويلاحظ أن هذا الدفتر يتخذ شكل اليوميات التقليدية فتخصص خانة للمبلغ المدين وخانة للمبلغ الدائن وخانة للبيان وخانة للتوجيه ... الخ .

ويتم القيد فى دفتر اليومية العامة على أساس شهرى حيث تصب فيه القيود الشهرية لليوميات المساعدة فى حالة القيد الفرنسية يضاف الى ذلك العمليات الآخرى التى لم يخصص لها يومية مساعدة ـ كالقيود الجردية التى تسبق اعداد حسابات النتيجة وتصوير المركز المالى ، وقيود افتتاح واقفال الدفاتر .

ويتم ذلك كما يلى :

١ ـ قيد افتتاح الدفاتر فى بداية كل سنة مالية ، ويكون ذلك باثبات الحسابات المفتوحة فى الدفاتر فى نهاية السنة المالية المنقضية (مدينة ودائنة) فى دفاتر السنة المالية الجديدة فتجعل حسابات الموجودات مدينة وحسابات المطاليب دائنة .

باعتبار أن حـ / العمليات الجارية (موارد واستخدامات) أقفلت في نهاية السنة المالية السابقة ويأخذ قيد الافتتاح الشكل التالي

من مذكوريــن

حـ / الأصول الثابتة :		١١
حـ / الأراضي	١١١	
حـ / مباني وانشاءات ومرافق وطرق	١١٢	
حـ / آلات ومعدات	١١٣	
حـ / وسائل نقل وانتقال	١١٤	
حـ / عدد وآلات	١١٥	
حـ / أثاث ومعدات مكتبية	١١٦	
حـ / ثروة حيوانية	١١٧	
حـ / نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	
حـ / مشروعات تحت التنفيــذ :		١٢
تكوين سلعي	١٢١	
انفاق استثماري	١٢٢	
حـ / المخــــزون :		١٣
مستلزمات سلعية	١٣١	
انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ	١٣٢	
انتاج تـام	١٣٣	
بضائع لدى الغير	١٣٤	
بضائع بغرض البيع	١٣٥	
اعتمادات مستنديةللشراء بضائع	١٣٦	
حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧	
حـ / اقراض طويل الأجل		١٤
اقراض محلي طويل الأجل	١٤١	
اقراض للخارج طويل الاجل	١٤٢	

حـ / استثمارات ماليـــة :		١٥
استثمارات فى سندات حكومية	١٥١	
استثمارات فى أ ٠ مالية محلية	١٥٢	
استثمارات أجنبية	١٥٣	
صندوق الاستثمار	١٥٤	
حـ / المدينـــون :		١٦
عمـلاء	١٦١	
أ ٠ قبـض	١٦٢	
مدينون متنوعون	١٦٣	
حـ / حسابات مدينة مختلفة :		١٧
مدينون مختلفون	١٧١	
أرصدة مدينة أخـرى	١٧٢	
ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	١٧٣	
حـ / نقدية البنوك والصندوق :		١٨
نقدية بالصندوق	١٨١	
بنك حساب جـارى	١٨٢	
بنك ودائع لأجـل أو باخطار سابق	١٨٣	

الى مذكوريـــن :

حـ / رأس المـال ـــــ		٢١
رأس مال مملـوك	٢١١	
مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢	
حـ / الاحتياطيات والفائض المرحل		٢٢
احتياطى قانونى	٢٢١	
احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	
احتياطى تمويـل مشروعـات استثمارية والتجديدات والتوسعات ٠	٢٢٣	

احتياطي عام ٢٢٤
احتياطي سداد مساهمة الحكومة ٢٢٥
احتياطي ارتفاع أسعار الأصول ٢٢٦
احتياطيات أخرى ٢٢٧
فائض مرحل ٢٢٨

ح/ مخصصات ٢٣
مخصص الاهلاك ٢٣١
مخصص الضرائب (المتنازع عليها) ٢٣٢
مخصص د.م. في تحصيلها ٢٣٣
مخصصات أخرى ٢٣٤

ح/ قروض طويلة الأجل ٢٤
قروض محلية طويلة الأجل ٢٤١
قروض خارجية طويلة الأجل ٢٤٢

ح/ بنوك دائنة ٢٥
سحب على المكشوف ٢٥١
قروض قصيرة الأجل بضمان ٢٥٢
جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية ٢٥٣

ح/ دائنون ٢٦
موردون ٢٦١
أ. دفع ٢٦٢
دائنون متنوعون ٢٦٣
دائنو توزيعات ٢٦٤

حسابات دائنة مختلفة ٢٧
ح/ الانتاج التام تحت البيع ٢٧١
دائنون مختلفون ٢٧٢

حـ / حساب الأرصدة الدائنة الأخرى ٢٧٣
حـ / مصروفات جارية وتخصيصة مستحقة ٢٧٤

وبذلك فان ترحيل القيد الافتتاحي السابق يترتب عليه فتح الحسابات الواردة به في دفتر الاستاذ وجعلها مدينة أو دائنة بأرصدة أول المدة (الأرصدة الافتتاحية) ومن ثم تبدأ الشركة عليها ٠

٢ ـ العمليات اليومية التي لم يخصص لها دفتر يومية مساعد ـ وهنا يقوم دفتر اليومية العامة بدور يومية العمليات الأخرى في ظل طريقة القيد الفرنسية ـ ومن أمثلة العمليات غير المتكررة عمليات زيادة رأس المال ـ وعمليات شراء الموجودات الثابتة وبيعها الى غير ذلك من العمليات التي لا يكون لها دفتر يومية مساعد خاص بها ٠

٣ ـ اجمالي العمليات الجارية الشهرية للعمليات المخصص لها دفتر يومية مساعد ، اذ جرى العرف على أن تسجل العمليات التجارية والمالية في الدفاتر المساعدة المخصصة لها أولا بأول ثم يتم تجميع كل دفتر على حدة في نهاية الشهر ويعد بالمجموع سند قيد يومية عامة ، ومن ثم يتم قيد الاجمالي بقيد في اليومية العامة ومنها يتم الترحيل الى حسابات الأستاذ العام ٠

٤ ـ القيود الخاصة بالتسويات الدورية أو السنوية ، ومن أمثلتها قيود التسويات الجردية في نهاية الفترة المالية ، فتكون

المخصصات واحتساب الاهلاكات يتم بموجب قيود بناء على سند قيد يومية عامة •

• - قيود الحسابات الختامية ونعنى بها قيود اقفال حسابات الاستخدامات والموارد فى حساب العمليات الجارية فى تاريخ انتهاء الفترة المالية • ويكون ذلك بجعل حساب العمليات الجارية مدينا وحساب الاستخدامات دائنة • وكذا جعل حساب العمليات الجارية دائنا وحساب الموارد مدينة وذلك بعد اجراء التسويات الجردية •

وتكون قيود اليومية على النحو التالى :

من حـ/ العمليات الجارية - ٢٨١

الى مذكورين :

حـ/ الأجور - ٣١

حـ/ مستلزمات سلعية - ٣٢

حـ/ مستلزمات خدمية - ٣٣

حـ/ مشتريات بغرض البيع ٣٤

حـ/ مصروفات تحويلية جارية ٣٥

حـ/ تحويلات جارية تخصيصية ٣٦

من مذكورين :

٤١ حـ/ ايرادات نشاط جارى

٤٢ حـ/ الاعانات

٤٣ حـ/ ايرادات أوراق مالية

٤٤ حـ/ ايرادات تحويلية

الى حـ/ العمليات الجارية ـ ٢٨١

٦ ـ قيد اقفال الدفاتر فى نهاية كل سنة مالية وذلك بعد تصوير حساب العمليات الجارية واعداد الميزانية ويتم اجراء الاقفال بجعل الحسابات المدينة المفتوحة فى الدفاتر بعد الحساب الختامى (حسابات الأصول دائنة) والحسابات الدائنة المفتوحة (الخصوم) مدينة :

من حـ/ الخصوم

الى حـ/ الأصول

ويظهر دفتر اليومية العامة فى ظل طريقة القيد الفرنسية على النحو الوارد كما يلى :

اسم الشركة (الوحدة الاقتصادية)

دفتر اليوميــة العامــة

شهر ...		التوجيــه المحاسبى			البيــــان	الدليل المحاسبى	ملاحظات
منه	لـه	التاريـــخ	رقم سند القيد	رقم القيد المسلسل			
					منقول من ص (xx)		
					نقل الى ص (x)		

- مجموع الأشهر السابقة xxxx
- مجموع الشهر الحالى xxxx
- ====
- المجموع الاجمــالى xxxx
- ====

أما اذا كانت الوحدة الاقتصادية (الشركة) تمسك دفتر اليومية على الطريقة الأمريكية أى يجمع الدفتر المذكور بين اليومية العامة والأستاذ العام وبالتالى يقوم بوظيفتى تجميع العمليات التجارية والمالية فى الجانب الأيمن من الدفتر وتبويبها الى مجموعات متجانسة ومتشابهة فى طبيعتها فى جانبه الأيسر ٠

ففى القسم الأيمن سوف يتم اثبات العمليات بقيد يومية وفى القسم الأيسر ترحل العمليات الى الحسابات المختصة تحت العمود المدين أو الدائن فى كل منها تبعا لما اذا كان الحساب هو الطرف المدين أو الدائن بالنسبة للعملية التى يتم قيدها وترحيلها ٠

واستخدام اليومية العامة وفقا للطريقة الأمريكية لا يمنع الشركة متى تعددت أحداثها المالية وكثرت عملياتها وكان لديها العدد الكافى من كتبة الحسابات أن يقوم جانب منهم بامساك الدفاتر المساعدة والمخصصة لعمليات التجميع والتبويب (اليوميات المساعدة والأستاذ المساعد) وأن يتولى آخر امساك دفتر اليومية العامة ويظهر هذا الدفتر الأخير على النحو التالى :

المبالغ		بيـــــان	التاريخ	رقم القيد	حسابات الميزانيـة										حسابات العمليات الجارية									
					موجودات ثابتة		مشروعات تحت التنفيذ		مخزن		مدينون		...الخ		أجـور		م. سلعية		م. خدمية		...الخ		ايرادات نشاط جـاري	
منه	لـه				منه	له	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه	منـه	له	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه

ب) اليوميـة المساعدة :

واليومية المساعدة : هى يومية نوعية تخصص لاثبات نوع معين من العمليات • وفى نهاية كل فترة محاسبية متفق عليها يتم تجميع هذه اليومية واثباتها فى اليومية العامة

وكما هو واضح من الشكل السابق الخاص بالمقومات العامـــة للحسابات المالية نرى أن تلك اليوميات المساعدة التى تساعد فـى هذا المجال هـى :

١ ـ يومية المشتريات (مستلزمات سلعية وبضائع بغرض البيع) •
٢ ـ يومية المبيعـات •
٣ ـ يومية النقدية المساعدة (مقبوضات ومدفوعات) •
٤ ـ يومية الصندوق (السلفة المستديمة) •
٥ ـ يومية منصـرف المخازن •
٦ ـ يومية التسويات

أولا : دفتر يومية المشتريات

١ ـ الغرض من هذا الدفتر هو قيد مشتريات الوحدة مـــن المستلزمات السلعية ـ بضائع بغرض البيع سواء مشترياتها مـن السوق المحلى أو الخارجى وسواء تمت بالأجل أو بالنقـد ـ أو باعتمادات مستندية وتجمع خانات هذا الدفتر فى نهاية كل شهر لاعداد اذن قيد يومية من واقعها يثبت فى اليومية العامة ـ كما يستخدم اذن هذا القيد مستندا للترحيل الى بعـض

الحسابات بدفتر الأستاذ المختلفة •

ويظهر النموذج التالى صفحة من الـدفتر المذكور •

دفتر يومية المشتريات عن شهر – ١٩

التاريخ	اذن الاضافة	رقم أمر التوريد	البيان (اسم المورد)	حسابات مدينة								الاجمالي	حسابات دائنة			
				١٣١ مستلزمات سلعية (مبوبة حسب المخازن)							٣٤ مشتريات بضائع بغرض البيع		الموردون		اعتمادات مستندية	
				خامات		وقود	قطع غيار	مواد تغليف	...				قطاع عام	ق خ	اعتمادات	رسوم جمركية
				رئيسية	مساعدة											

١) طبيعة عمليات يومية المشتريات [1] :

أ - الغرض من هذا الدفتر هو قيد مشتريات الوحدة سواء مشترياتها من السوق المحلى أو الخارجى وسواء تمت بالنقد أو بالأجل - وتجمع خانات هذا الدفتر فى نهاية كل شهر لأعداد اذن قيد يومية من واقعها يثبت فى اليومية العامة • كما يستخدم اذن هذا القيد مستندا للترحيل الى بعض الحسابات بدفاتر الأستاذ المختصة بتلك العملية •

ب - القيد فى يومية المشتريات بالنسبة للوحدات الصناعية يقتصر على المستلزمات السلعية اللازمة للقيام بنشاط الوحدة الانتاجى - أما بالنسبة للوحدات غير الصناعية فيقيد بها مشتريات البضائع بغرض البيع أو أى مستلزمات سلعية قد تقتضيها العملية التجارية كشراء مواد تعبئة وتغليف •

ج - كما تقيد فى هذه اليومية مشتريات البضائع التى تتم عن طريق الاعتمادات المستندية وذلك عند ادخالها لمخازن الوحدة - ولا يثبت فى يومية المشتريات السابقة العمليات الخاصة بالمشتريات منذ فتح الاعتماد وتمويله ومصاريف البنك والشحن وأقساط التأمين ومصروفات مخازن الاستيداع وغير ذلك حتى تصبح البضاعة معدة لاستلامها فى مخازن الوحدة - اذ تقيد هذه العمليات باليوميات الأخرى •

---

(١) د • خيرت ضيف - مذكرات فى النظام المحاسبى الموحد - الكتاب الأول - دار الجامعات المصرية سنة ١٩٦٨ ص ١٦٢ •

د ـ لا تقيد فى هذه اليومية مشتريات الأصول الثابتة أو الاستثمارات وانما تقيد تلك العمليات فى يومية التسويات .

هـ ـ لا تقيد فى هذه اليومية المشتريات من المستلزمات السلعية التى تستخدم مباشرة فى الانتاج أو التشغيل دون أن تدخل مخازن الوحدة الاقتصادية .

٢) حسابات يومية المشتريات :

تتضمن حسابات الجانب المدين ما يلى :

أ ـ حسابات مشتريات مخزون المستلزمات السلعية من الخامات الرئيسية أو المساعدة وكذلك المشتريات من الوقود .

ب ـ مشتريات قطع غيار .

جـ ـ مشتريات مواد تعبئة والتغليف .

د ـ تقيد البضاعة المستوردة والتى سلمت للمخازن فى أحد حسابات المخزون تبعا لنوعها .

هـ ـ حسابات مشتريات البضائع بغرض البيع بالنسبة للوحدة الاقتصادية التى تشترى بضاعة تامة بغرض بيعها .

وحسابات الجانب الدائن تشمل على ما يلى :

أ ـ تفرد خانتان لقيد فواتير موردى القطاع العام خدمات وأعمال ثم تفرد خانة لموردى القطاع الخاص .

ب ـ حـ/ الاعتمادات المستندية تقيد البضاعة المستوردة فى الجانب الدائن فى حساب الاعتمادات المستندية حيث تقسم الـــ

خانتين احدهما للاعتمادات المستندية والثاني للرسوم الجمركية - حيث يؤدى اجراء هذا القيد فى يومية المشتريات الى اقفال حساب الاعتمادات المستندية نتيجة استلام البضاعة المستوردة ٠

٣ - مستندات القيد فى يومية المشتريات :

تقوم الوحدة الاقتصادية بتحرير اذن اضافة بقيمة البضاعة الواردة لها بعد فحصها وقبولها بمعرفة لجان الفحص وتحرير محضر الفحص والاستلام ويرسل المورد الفاتورة اما مع البضاعة أو بعد ورودها - ويكون مستند القيد فى يومية المشتريات هو اذن ٠٠ الاضافة للمخازن مرفقا به فاتورة المورد - ومحاضر الفحص والاستلام - وأمر التوريد الذى أرسلته الوحدة للمورد (مبينا فيه الكمية المطلوبة ومواصفاتها وسعرها وعند استكمال هذه المستندات والتأكد من صحتها تصبح معدة للقيد فى يومية المشتريات - فاذا كان الصنف مغاير للمواصفات المطلوبة ترفض البضاعة ولا يحرر لها اذن اضافة للمخازن ولا تقيد فاتورة المورد فى يومية المشتريات وانما تتخذ الاجراءات لرد البضاعة والفاتورة للمورد وفى حالة وجود فروق فى الوزن والسعر ورأت الوحدة قبول البضاعة فانها تقبلها بعد تعديل قيمتها حسب الوضع الحقيقى المقبول - ثم تحرر اشعار للمورد بما تم من تعديل على فاتورته نتيجة اختلاف الوزن أو السعر عما هو متفق عليه فى أمر التوريد - ولا يقيد الاشعار المرسل للمورد فى يومية المشتريات وانما يقيد فى يومية التسويات حيث أن القيد فى يومية المشتريات قاصر على أذونات اضافة المخزون وفواتير الموردين

وبالنسبة للبضائع المستوردة والتى يتم ادخالها لمخازن الوحدة يرفق باذن الاضافة للبضائع المستوردة قائمة حصر تكلفة الاعتماد المستندة حيث يتم بناء على ذلك تسعير البضاعة الموضحة باذن الاضافة واثباتها بيومية المشتريات ٠

رابعا : اذن القيد الشهرى ليومية المشتريات :

تجمع يومية المشتريات السابقة شهريا - ويجرى القيد بمجاميع الحسابات التالية على الوجه التالى :

اذن قيد يومية المشتريات عن شهر — ١٩

الحساب	حسابات مدينة		حسابات دائنة		رقم الدليل
	جزئي	كلي	جزئي	كلي	
من مذكورين :					
ح/ مخزن الخامات		xx			
ح/ خامات رئيسة	x				
ح/ خامات مساعدة	x				
ح/ مخزن الوقود		xx			
ح/ مخزن قطع الغيار		xx			
ح/ قطع غيار ومواد صيانة	x				
ح/ مواد ومهمات متنوعة	x				
ح/ مخزن مواد تعبئة وتغليف		xx			
ح/ مواد مستهلكة	xx				
الى مذكورين :					
ح/ الموردين				xx	
(حسب القطاعات)					
ح/ موردون ق ع خدمات			x		
ح/ موردون ق ع أعمال			x		
ح/ موردون بالخارج			x		
ح/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع				xx	
ح/ رسوم جمركية				xx	

مثال (١) على يومية المشتريات :

قامت شركة الغزل والنسيج بالمحلة الكبرى باجراء المعاملات الآتية عن شهر أبريل ١٩٨١ :

فى ٢ أبريل : ورد لمخازن الشركة شحنة من البضائع بيانها كالآتى :

× من محالج أحمد كمال للأقطان ٣٠٠ قنطار قطن طويل التيلة بسعر القنطار ٨٠ ج وتم استلام القطن بالمخازن بعد اتمام مطابقة الوارد للمواصفات •

وقد وردت مع الشحنة فاتورة المورد بيانها كالآتى :

٣٠٠ قنطار قطن طويل التيلة بسعر ٨٠ ج للقنطار	٢٤٠٠٠ ج
مصاريف شحن بواقع ٥٠ قرشا للقنطار	١٥٠ ج
تأمين نقل برى على الشحنة	٥٠ ج
القيمة المطلوبة	٢٤٢٠٠ ج

× من شركة النصر لحليج الأقطان ٥٠٠ قنطار قطن متوسط التيلة بسعر القنطار ٦٠ ج وتم استلام الشحنة بالمخازن وقد تبين من الفاتورة أن القيمة تسليم مخازن الشركة تبلغ ٣٠١٥٠ جنيه منها ٥٠ ج نقل برى •

فى ٥ أبريل : وردت للشركة من شركة مصر للبترول عدد ١٠ سيارات مازوت للتشغيل حمولة السيارة ١٠ طن وتم استلام الشحنة بآبار مخازن الوقود بعد مراجعة الوزن ومطابقة المواصفات بمحضر استلام رقم ١٦ ووردت مع الشحنة فاتورة المورد وبيانها كالآتى :

١٠٠ طن مازوت بسعر ٣٠ ج للطن	٣٠٠٠ ج
مصاريف تحميل السيارات بواقع ٢ ج للسيارة	٢٠ ج
مصاريف نقل بواقع ١٥٠ قرشا للطن	١٥٠ ج
مصاريف تأمين نقل برى ضد الحريق	٣٠ ج
اجمالى القيمة المطلوبة	٣٢٠٠ ج

فى ١٣ أبريل : ورد للشركة صندوقين قطع غيار من شركة المحاريث والهندسة وتم استلامها بمعرفة أمين مخزن قطع الغيار بواقع محضر استلام رقم ١٨ ويتبين من فاتورة المورد ما يلى :

٤٠ صمام عادم ماكينات غزل بواقع ١٠ ج للصمام	٤٠٠ ج
٢٠ جوان ماكينات برم بواقع ٣ ج للجوان	٦٠ ج
١٠٠ سير مروحة تبريد لماكينات التجفيف بواقع ٥ ج للقطعة ٠	٥٠٠ ج
مصاريف لف وحزم	٤ ج
مصاريف شحن	١٦ ج
اجمالى القيمة المطلوبة	٩٨٠ ج

فى ١٦ أبريل : ورد للشركة الشحنات الآتية :

من محلات باسم كمال ١٠ طن بكرات ورق للف الغزل بواقع الطن ١٦٠ ج طبقا للفاتورة بمحضر استلام المخازن والسعر تسليم مخازن المشترى ٠

فى ٢٥ أبريل : ورد من الشركة القومية للورق ٢ طن ورق زبدة لبطانة صناديق الغزل بواقع الطن ٣٠٠ ج طبقا لفاتورة المورد ومحضر استلام المخازن وقد اضيف للقيمة ١٥ ج مقابل مصاريف النقل من مخازن المورد لمخازن الشركة .

فى ٣٠ أبريل : قام كاتب حسابات المشتريات بتحرير اذن التوجيه المحاسبى الشهرى لملخص يومية المشتريات لقيده فى اليومية العامة

المطلوب :

١ ـ يومية المشتريات المساعدة .

٢ ـ القيد كما يظهر فى اليومية العامة بناء على اذن التوجيه المحاسبى الشهرى بملخص يومية المشتريات المساعدة فى ١٩٨٦/٤/٣٠ .

أولا : يومية المشتريات المساعدة :

شركة الغزل والنسيج بالمحلة الكبرى
قسم الحسابات

يومية المشتريات
عن شهر أبريل ١٩٨٦

التاريخ	رقم الاتفاق أو الفتوى	رقم أمر التوريد	اسم المورد	إذن الإضافة بالمخزن	الإجمالي م	الإجمالي ج	مخزن الخامات: الرئيسي	مخزن الخامات: مساعدة	أذون الوقود	مخزن قطع غيار ومهمات: قطع غيار	مخزن قطع غيار ومهمات: مواد	مخزن مواد تعبئة وتغليف: مستهلكة	مخزن مواد تعبئة وتغليف: متنوعة	أخرى	الموردون ح/ع: خدمات	الموردون ح/ع: الحمال	قدم.خ.	المقاولات متنوعة: المقاولات	المقاولات متنوعة: رسوم جمركية
٤/٢			صالح أحمد كمال			٢٤٤٠٠	٢٤٤٠٠										٢٤٤٠٠		
٤/٢			شركة النصر لحليج الأقطان			٣٠١٥٠	٢٠١٥٠									٣٠١٥٠			
٤/٥			شركة مصر للبترول			٣٢٠٠			٣٢٠٠							٣٢٠٠			
٤/١٢			شركة المحاريث والهندسة			٩٨٠				٩٨٠						٩٨٠			
٤/١٦			شركة باسم كمال			١٦٠٠						١٦٠٠					١٦٠٠		
٤/٢٥			شركة الورود العربية			٦٠٠						٦٠٠				٦٠٠			
						٦٠٧٢٠	٥٤٧٥٠		٢٢٠٠	٩٨٠	-	٢٢٠٠	-	-	-	٢١٩٢٠	٢٥٨٠٠	-	-

ثانيا : القيد كما يظهر فى اليومية العامة بناء على اذن التوجيه المحاسبى الشهرى بملخص يومية المشتريات المساعدة :

شركة الغزل والنسيج بالمحلة الكبرى

قسم الحسابات

تاريخ ٣٠/ ٤/ ١٩٨٦ رقم المستند يومية المشتريات عن شهر مارس

البيان : القيد الشهرى لملخص يومية المشتريات عن شهر أبريل ١٩٨٦

الحساب	حسابات مدينة		حسابات دائنة		رقم الدليل
	جزئى	كلى	جزئى	كلى	
من حـ/ مخزن الخامات		٥٤٣٥٠			
حـ/ خامات رئيسية	٥٤٣٥٠				
حـ/ خامات مساعدة	—				
من حـ/ مخزن الوقود		٣٢٠٠			
من حـ/ مخزن قطع الغيار		٩٨٠			
حـ/ قطع غيار ومواد صيانة	٩٨٠				
حـ/ مواد ومهمات متنوعة	—				
من حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف		٢٢٠٠			
حـ/ مواد مستهلكة	٢٢٠٠				
الى حـ/ الموردين				٦٠٧٣٠	
حـ/ موردو ق. ع. خدمات			—		
حـ/ موردو ق. ع. المحال			٣٤٩٣٠		
حـ/ موردو ق. خ.			٢٥٨٠٠		
		٦٠٧٣٠		٦٠٧٣٠	

المحاسب محمد كمال رئيس الحسابات : أحمد سمير مدير الحسابات : عمرو أحمد

المراجع : كريم عبد الرحمن

ثانيا : يومية المبيعات[1] :

١ - الغرض من هذا الدفتر هو قيد مبيعات الشركة من المنتجات الجاهزة ، وبرادات التشغيل للغير ، وقيمة الخدمات المباعة وذلك فى الشركات الصناعية ، وكذا مبيعات البضاعة بغرض البيع فى المنشآت التجارية سواء تمت بالنقد أو تمت بالأجل - كما تثبت فى هذا الدفتر بعض المبالغ المتعلقة بالبيع كالتأمينات التى تحصل عليها الوحدة من عملائها عن عبوات تسلم اليهم برسم الرد - أو مصاريف النقل التى تضيفها الوحدة على حساب العملاء نظير قيامها بنقل البضاعة المباعة الى محل المشترى - كذلك يثبت فى هذا الدفتر ما يستخدم داخليا من انتاجها الجاهز أو ما يفقد أو يتلف منه •

ويقتصر القيد فى هذا الدفتر على المنتجات الجاهزة التى تقوم الوحدة الاقتصادية ببيعها للغير ، بمعنى أنه لا يدرج فى هذا الدفتر مبيعات الأصول الثابتة أو مبيعات المخلفات أو مبيعات الخامات أو غير ذلك •

ويظهر النموذج التالى صفحة من دفتر يومية المبيعات •

---

(١) د • خيرت ضيف - المرجع السابق ، ص ١٧٣ •

التاريخ	رقم الفاتورة	رقم اذن التسليم	(البيان) اسم العميل	المبلغ	حسابات مدينة			حسابات دائنة				
					ح/ عملاء مقسم قطاعيا	استخدام داخلي		اجمالي المبيعات	ايرادات تشغيل للغير	خدمات مباعة	بضائع بغرض البيع	دائنون متنوعون
						جاري	سلعي					
												- مصلحة الجمارك - رسوم انتاج - وزارة الخزانة - فروق أسعار - مصلحة الضرائب - ضرائب أخرى

٢ - حسابات يومية المبيعات :

أ - تتضمن حسابات الجانب المدين :

- حـ/ العملاء : ويدرج به القيمة الاجمالية للفاتورة فى خانة العملاء حسب تقسيماتها المختلفة (قطاع عام - قطاع خاص - عملاء بالخارج) .

- حـ/ الاستخدام الداخلى للمنتجات الجاهزة عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بطلب كمية معينة من المنتجات الجاهزة للاستخدام الداخلى (جارى - سلعى) .

ب - تتضمن حسابات الجانب الدائن :

- حـ/ المبيعات من الانتاج التام .

- حـ/ ايرادات تشغيل للغير : فى حالة قيام الوحدة بعمل تشغيلات لحساب الغير على مواد أو منتجات لا تملكها وتقيد قيمة تلك التشغيلات فى هذا الحساب .

- حـ/ خدمات مباعة : فى حالة قيام الوحدة بنشاط خدمى كالنشاط السياحى ونشاط الفنادق .

- حـ/ اجمالى مبيعات بضائع بغرض البيع : فى حالة قيام المنشأة بالاتجار فى البضائع المشتراه .

- حـ/ الضرائب والرسوم السلعية التى يتضمنها سعر البيع ويعلى لحساب الدائنون المتنوعون (حسب التغيرات التى أصدرتها اللجنة الفنية الدائمة للنظام) وتشتمل هذه الضرائب وتلك الرسوم على ما يلى :

- رسوم انتاج ويعلى لحساب مصلحة الجمارك •
- حصيلة الخزينة ويعلى لحساب وزارة الخزانة •
- ضرائب أخرى ويعلى لحساب مصلحة الضرائب •

٣ ـ مستندات القيد فى يومية المبيعات :

يتخذ أصل اذن تسليم البضاعة المباعة وصورة الفاتورة المرسلة للعميل مستندا للقيد فى يومية المبيعات •

٤ ـ اذن القيد الشهرى المستخرج من يومية المبيعات :

تجمع يومية المبيعات شهريا وبعد اجراء عمليات الضبط يستخرج اذن قيد يومية ليكون مستندا للقيد فى اليومية العامة والترحيل الى دفتر الأستاذ ويكون اذن قيد اليومية بالشكل التالى :

اذن قيد يومية المبيعات عن شهر ١٩

الحساب	حسابات مدينة		حسابات دائنة		رقم الدليل
	جزئي	كلي	جزئي	كلي	
من مذكورين :					
ح/ عملاء قطاع عام /أعمال	x				
ح/ عملاء قطاع عام / خدمات	x				
ح/ عملاء قطاع خاص/أعمال	x				
ح/ عملاء قطاع خاص/عائلي	x				
ح/ عملاء الخارج	x				
ح/ مخزن مستلزمات سلعية	x				
ح/ مستلزمات سلعية	x				
ح/ تكوين سلعي	x				
الى مذكورين :					
ح/ صافي مبيعات انتاج تام				x	
ح/ ايرادات تشغيل للغير				x	
ح/ خدمات مباعة				x	
ح/ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع				x	
ح/ دائنون متنوعون					
ـ مصلحة الجمارك ـ رسوم انتاج			x		
ـ مصلحة الضرائب ـ ضرائب آخرى			x		
ـ وزارة الخزانة ـ حصيلة الخزانية (فروق أسعار)			x		

مثال (٢) على يومية المبيعات :

قامت احدى شركات القطاع العام الصناعية باجراء المعاملات الآتية عن شهر مارس سنة ١٩٨٩ بخصوص المنتج (س) :

في ١ / مارس باعت الوحدة لاحدى شركات القطاع الخاص بشيك ما قيمته ٢٨٠٠ ج من انتاجها التام .

في ٥ / مارس باعت الوحدة لاحدى شركات القطاع العام ما قيمته ٣٠٠٠ ج تسليم مخازن الشركة .

في ٧ / مارس استخدمت الشركة ما قيمته ٢٠٠ ج من المنتجات الجاهزة للاستخدام الجاري الداخلي مباشرة .

في ١٥ / مارس قامت الشركة باجراء بعض العمليات الصناعية على خامات واردة من احدى شركات القطاع العام وبلغت قيمة تلك التشغيلات ما قيمته ١٠٠٠ ج .

في ٢٠ مارس بلغت قيمة مبيعات الشركة لاحدى شركات القطاع العام أعمال ٤٠٠٠ ج وكانت حصيلة الخزانة في تلك المبيعات ٥٠٠ ج .

في ٢٥ / مارس ١٠٠ ج قيمة تقديرية لنقل المبيعات بواسطة سيارات الشركة لأحمد علاء ق . ح .

المطلوب :

١ - يومية المبيعات المساعدة .

٢ - القيد كما يظهر في اليومية العامة بناء على اذن التوجيه المحاسبي الشهري بملخص يومية المبيعات المساعدة في ٣١/٣/٨٩ .

الحـــل :

شركة : ــــــــــ

قسم الحسابات

يومية المبيعات عن شهر مارس سنة ١٩٨١

التاريخ	رقم الفاتورة	رقم اذن التسليم	اسم العميل	المبلغ	حسابات مدينة				حسابات دائنة					
					ح/ عملاء		استخدام داخلي		صافي	أ . تشغيل	خدمات	دائنون متنوعون		
					ق ع	ق خ	جاري	سلعي	مبيعات	للغير	مباعة	وزارة الخزانة	.....	.....
٣/١			شركة ..... ق خ	٢٨٠٠		٢٨٠٠			٢٨٠٠					
٣/٥			شركة ..... ق ع	٣٠٠٠	٣٠٠٠				٣٠٠٠					
٣/٧			مستلزمات سلعية	٢٠٠			٢٠٠		٢٠٠					
٣/١٥			شركة ..... ق ع	١٠٠٠	١٠٠٠					١٠٠٠				
٣/٢٠			شركة ..... ق ع	٤٠٠٠	٤٠٠٠				٣٥٠٠			٥٠٠		
٣/٢٥			شركة ..... ق خ	١٠٠		١٠٠					١٠٠			
				١١١٠٠	٨٠٠٠	٢٩٠٠	٢٠٠	ـ	٩٥٠٠	١٠٠٠	١٠٠	٥٠٠		

اذن قيد يومية مبيعات عن شهر مارس سنة ٨٩

الحســـــاب	حسابات مدينـــة		حسابات دائنـــة		رقـــم الدليـــل
	جزئي	كلي	جزئـي	كلـي	
من مذكورين :					
حـ/ عملاء ق ٠ عام		٨٠٠٠			
حـ/ عملاء ق ٠ خاص		٢٩٠٠			
حـ/ مستلزمات سلعية		٢٠٠			
الى مذكورين :					
حـ/ صافي مبيعات انتاج اجمالي ــــــ				٩٥٠٠	
حـ/ ايرادات تشغيل للغير				١٠٠٠	
حـ/ خدمات مباعة				١٠٠	
حـ/ دائنون متنوعون				٥٠٠	
وزارة الخزانة			٥٠٠		
		١١١٠		١١١٠٠	

٣ ـ دفتر يومية النقدية المساعدة

(مقبوضـات ومدفوعـات)

تمثل عمليات النقدية (مقبوضات كانت أم مدفوعات) أهمية كبرى بالنسبة للوحدات الاقتصادية ـ لذلك يجب مراقبتها والتحقق من سلامة اجراءاتها •

فعمليات البيع الآجل يتم تحصيلها فى موعد استحقاقها اما عن طريق الصندوق أو بشيك يتم ايداعه الحساب الجارى للبنك ـ وعمليات الشراء الآجل يتم سدادها نقدا أو بشيك ـ وكذلك الحال عند الاستحواز على الموجودات وسداد المطلوبات ودفع الاستخدامات وتحصيل الموارد •

ونظرا لتعدد أوجه المقبوضات والمدفوعات وتكرار العمليات الخاصة بها تخصص الوحدة الاقتصادية دفترا يتم فيه تسجيل تلك العمليات ـ ويكون هذا الدفتر بمثابة يومية مساعدة فى ظل طريقة القيد الفرنسية ومن ثم فان مجموع خاناته الممثلة للمقبوضات والمدفوعات يتم تسجيلها بقيود اجمالية فى دفتر اليومية العامة ومنها يتم الترحيل الى الحسابات المختصة فى دفتر الأستاذ العام •

ويجب الأخذ فى الاعتبار أن هذا الدفتر قد يخصص للمقبوضات والمدفوعات كما قد يخصص دفتر يومية مساعدة للمقبوضات ودفتر يومية مساعدة آخر للمدفوعات كما يلى :

دفتر اليومية المساعدة للنقدية (المقبوضات)

التاريخ	سند القبض	البيــــان	الحسابات المدينة			الحسابات الدائنــــة			
			صندوق الادارة	بنك تمويل نشـــاط جـــارى	أخرى	الزبائن والعملاء قطاعيـــــات	ايرادات جاريـــة وتخصيصية مستحقة	أرصدة مدينة أخرى	حسابات متنوعة
				ـ نقــدا ـ حوالات ـ شيكات					ـ أ . قبــض ـ مدينون مختلفون ـ بيع أصول ـ قروض طويلة الأجل ـ مدينون متنوعون
المجمــوع									

حركة النقدية عن شهر : ــــــــــــــــ

قيدت بدفتر اليومية العامة بالقيد رقم : ــــــــ بتاريخ : ــ/ــ/ــ

الحاسب　　　　رئيس الحسابات

الذ ن قيد يومية المقبوضات عن شهر ـــــــــــــ

منه حسابات مدينة	له حسابات دائنة	البيان	الدليل المحاسبي
		من مذكورين :	
x		حـ/ صندوق الادارة	
x		حـ/ بنك تمويل نشاط جاري	
x		حـ/ ـــــــــــ	
		الى مذكورين :	
	x	حـ/ عملاء ق ٠ عام /أعمال	
	x	حـ/ عملاء ق ٠ عام /خدمات	
	x	حـ/ عملاء ق ٠خ / مالي	
	x	حـ/ عملاء ق ٠خ / أعمال	
	x	حـ/ عملاء الخارج	
	x	حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى	
	x	حـ/ اعانات مستحقة	
	x	حـ/ ايرادات أ ٠ مالية مستحقة	
	x	حـ/ فوائد دائنة مستحقة	
	x	حـ/ ايجارات مستحقة	
	x	حـ/ مقبوضات مستحقة	
	x	حـ/ ايرادات متنوعة مستحقة	
	x	حـ/ ايرادات أعوام سابقة مستحقة	
		خانة الحسابات المتنوعة: حـ/ قرض محلي طويل الأجل بضمان	
		حـ/ تأمينات لدى الغير	
		حـ/ مدينو بيع أصول	

سند القيد فى يومية المقبوضات :

١ - سند القيد فى دفتر يومية المقبوضات هو صورة استلام النقدية سواء تم التحصيل نقدا أو بشيكات أو حوالات - وترفق بهذه الصورة مستندات اضافية كحافظة المقبوضات واذن قبول نقدية .

٢ - لا يقيد فى هذا الدفتر اشعارات ترد من البنك - أو أذون تسوية خاصة بتحويلات تتم بين صندوق الادارة وحسابات البنك والعكس - اذ يتم قيد ذلك فى يومية التسويات .

دفتر اليومية المساعدة للنقدية (المدفوعات)

التاريخ	سند الصرف	البيان	الحسابات المدينة					الحسابات الدائنة			ملاحظات
			الموردون قطاعيا	دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	أرصدة دائنة متنوعة	مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة	حسابات متنوعة	صندوق الادارة	بنك تمويل نشاط جاري	أخرى أخرى	
		منقول من (—)									بنك تمويل نشاط استثماري — سحب على المكشوف — ح / جارية دائنة مقابل اعتمادات مستندية
		نقل الى (—)									
المجموع											

× حركة النقدية (المدفوعات) • الشهر : ————————

قيدت بدفتر اليومية العامة بالقيد رقم (—) بتاريخ ————————

المحاسب　　　　رئيس الحسابات

اذن قيد يومية المدفوعات عن شهر ----------

حسابات مدينة	حسابات دائنة	البيـــــان	الدليل المحاسبي
		من مذكورين :	
x		ح/ موردى قطاع عام /أعمال	
x		ح/ موردى قطاع عام /خدمات	
x		ح/ موردى قطاع خاص	
x		ح/ موردى الخارج	
x		ح/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين	
x		ح/ أرصدة دائنة متنوعة	
x		ح/ أجور مستحقة	
x		ح/ ايجارات مستحقة	
x		ح/ ---------- الخ	
x		حسابات متنوعة :	
		x ح/ مصلحة الضرائب ـ كسب عمل دفاع	
		x ح/ مصلحة الجمارك رسوم جمركية على رسوم مستوردة	
		x ح/ هيئة التأمينات ------	
		x ح/ سلف العاملين	
		x ح/ ---------- الخ	
		الى مذكورين :	
	x	ح/ صندوق الادارة	
	x	ح/ بنك تمويل نشاط جارى	

سند القيد فى يومية المدفوعات :

سواء تم الدفع نقدا أو بشيكات فان مستند القيد فى يومية المدفوعات " هو اذن الصرف " ويرفق بهذا الاذن المستندات المكملة والمؤيدة لاستحقاق الدفع ويمكن أن تكون هذه المستندات هى فاتورة مورد البضاعة ـ أو كشف الأجور الشهرية ـ فاتورة التليفونات •

ولا يقيد فى هذا الدفتر أية تحويلات بين فروع البنك الذى تتعامل معه الوحدة كما لا تقيد به الاشعارات المدينة الواردة من البنك الخاصة بتحميل الوحدة بمصاريف وعمولة البنك •

رابعا : دفتر صندوق المدفوعات الصغيرة
(صندوق السلفة المستديمة)

من الطبيعى ألا تتم كل المدفوعات فى الشركة من خلال دفتر النقدية السابق ، فهناك مجموعة من المفردات ضئيلة القيمة يطلق عليها اسم المصروفات النثرية ينبغى فصلها عن عمليات المقبوضات والمدفوعات التى تتم من خلال دفتر يومية النقدية المساعدة ـ حيث تعهد الشركة الى شخص ما ـ برصيد صغير من النقدية يخصص لكى يتم الانفاق على هذه المفردات ضئيلة القيمة •

ويتم امساك هذا الدفتر محاسبيا على أساس اتباع نظام السلفة المستديمة ويقصد به المبلغ الثابت المحدد عن فترة معينة والذى يسلم للشخص المسئول عن المدفوعات الصغيرة وتتم المحاسبة فى نهاية كل فترة بتقديم المستندات الدالة عن الصرف والتى فى مجموعها مضافا اليها المبلغ الباقى لديه يساوى السلفة التى يستلمها فى بداية الفترة ، ثم

يكمل المبلغ بمبلغ يوازى ما صرفه خلال الفترة السابقة - وبعد ذلك يبدأ الفترة المالية الجديدة بنفس المبلغ المحدد وتظهر صفحة الدفتر المذكور على النحو التالى :

يومية صندوق السلفة المستديمة

عن المدة من / ــــــ الى ــــــ

قيمة السلفة ـــ الاستعاضة الواردة بمبلغ ـــ بتاريخ ـــ						
المدفوعات		بيان	اذن صرف رقم	التاريخ	الدليل المحاسبى
قرش	جنيه				

طبيعة صندوق المصروفات النثرية :

- لا يودع بهذا الصندوق أية ايرادات وانما يقبل فقط السلفة المستديمة واستعاضة ما تم صرفه منها - فهى بمثابة عهدة يقوم المسؤل عنها بالصرف منها ويحرر مستندات تثبت هذا الصرف ثم يقدمها للخزينة الرئيسية مقابل استرداد قيمتها لاستكمال عهدته لتصبح كما كانت فى أول الأمر .

- يعد هذا الدفتر على شكل كشوف من أصل وصورة أو صورتين حسب احتياجات الوحدة الاقتصادية حيث يرفق بأصل اليومية اذن الصرف المحرر لاستعاضة ما صرف من السلفة المستديمة •

- يتم تصوير ح / نقدية بالصندوق / سلف مستديمة ح/١٨١٣ يظهر في الجانب المدين منه قيمة السلفة أما الجانب الدائن فيظهر به تسوية السلفة اما في نهاية السنة المالية أو عند الغائها •

- عند صرف قيمة السلفة بشيك على البنك تقيد القيمة بيومية المدفوعات كما يلي :

xxx من ح/ نقدية بالصندوق ح/ ١٨١

ح/ سلف مستديمة ح/ ١٨١٣

الى ح/ البنك حساب جاري ح/ ١٨٢

xxx ح/ بنك تمويل نشاط جاري ح/ ١٨٢١

- في نهاية كل فترة دورية - يقوم المسؤل بارسال كشف يومية صندوق السلفة المستديمة ومعه المستندات المؤيدة للصرف لمراجعتها بالحسابات ثم يحرر قيد يومية بها لاثبات الحسابات الوسيطة بيومية التسويات على النحو التالي :

من ح/ الاستخدامات - ٣ - حسب النوع

الى مذكورين :

الحسابات الوسيطة الخاصة بالموازنة النقدية •

- يحرر اذن صرف وشيك باسم أمين السلفة ويكون ذلك مستندا لقيد ما صرف من السلفة في يومية المدفوعات (وهذه العملية تسمى

الاستعاضة) ويتم اثبات ذلك فى يومية المدفوعات كما يلى :

من مذكورين :

الحسابات الوسيطة الخاصة بالموازنة النقدية

الى حـ / البنك حساب جارى	١٨٢
تمويل نشاط جارى	١٨٢١

سند القيد فى صندوق السلفة المستديمة :

للرقابة على حركة صندوق السلفة المستديمة يحرر عن كل عملية صرف من هذا الصندوق اذن صرف من السلفة المستديمة " ويكون هذا المستند هو سند القيد فى يومية صندوق السلفة المستديمة •

(ولا يستخرج من هذا الدفتر قيد شهرى لاثباته فى اليومية العامة كما هو الحال بالنسبة ليومية المقبوضات والمدفوعات وانما تجمع هذه اليومية على فترات دورية • شهريا أو كل نصف شهر مثلا • ويحرر بهذا المجموع اذن صرف وشيك بقيمة المنصرف وتقيد هذه العملية بيومية المدفوعات • حيث يكون الجانب الدائن من هذا القيد البنك • أما الجانب المدين فهو الحسابات المختلفة الواردة بيومية صندوق السلفة المستديمة) •

خامساً : دفتر يومية منصرف المخازن

يستخدم دفتر يومية منصرف المخازن لاثبات عمليات صرف المستلزمات السلعية من مخازن الوحدة لاستعمالها فى العمليات الانتاجية أو الاصلاح أو بيعها للغير • وتظهر صورة يومية المخازن كما يلى :

يومية المخازن

التاريخ	رقم اذن صرف	البيان	الجانب المدين												اجمالي اذونات الصرف	حسابات دائنة ـ مخزون مستلزمات سلعية							
			خامات		وقود وزيوت وقوى محركة			قطع غيار ومهمات		مواد تعبئة وتغليف		أدوات كتابية	حسابات متنوعة			مخزن خامات		مخزن وقود	مخزن قطع غيار ومهمات		مخزن مواد تعبئة وتغليف		حسابات متنوعة
			رئيسية	مساعدة	محروقات	مواد بترولية	تزييت وتشحيم	قطع غيار ومواد صيانة	مواد ومهمات أخرى	مستهلكة	متداولة					رئيسية	مساعدة		قطع غيار ومواد صيانة	مواد ومهمات أخرى	مستهلكة	ومتداولة	

وتتضمن حسابات الجانب المدين فى يومية منصرف المخازن :

١ - حساب استخدامات المستلزمات السلعية : وتخصص له خانتان لاثبات الخامات المستخدمة الأولى للخامات الرئيسية ، والثانية للخامات المساعدة ٠

٢ - تخصص خانة للوقود وزيوت : وتقسم الى ثلاث خانات الأولى لاثبات المستخدم من الفحومات والثانية للمواد البترولية والثالثة لمواد التزييت والتشحيم ٠

٣ - تخصص خانتان لاثبات قطع الغيار والمهمات الأولى يقيد فيها المستخدم من قطع الغيار ومواد الصيانة ، والثانية يقيد فيها المستخدم من المواد والمهمات المتنوعة ٠

٤ - تخصص خانتان لاثبات منصرف مواد التعبئة والتغليف المستهلكة والأخرى للمتداولة ٠

٥ - تخصص خانة لاثبات منصرف مخزن المواد والمهمات المتنوعة من الأدوات الكتابية ٠

٦ - تخصص خانة أخيرة للحسابات المتنوعة لاثبات ما يباع من المستلزمات الموجودة فى مخازن الوحدة للغير ٠

أما حسابات الجانب الدائن فهى :

يخصص عدد من الخانات فى هذا الجانب لحسابات المخزون بأنواعه من مخزن خامات ومخزن وقود - ومخزن قطع غيار ومهمات - ومخزن مواد تعبئة وتغليف - ومخزن المخلفات ٠

- مستند القيد فى يومية منصرف المخازن هو اذن الصرف ٠

أما الخامات والمهمات التى تشتريها الوحدة وتستخدمها مباشرة فى العملية الانتاجية دون مرورها على المخازن فانها لا تثبت فى هـــذه اليومية وانما يحرر لها قيد تسوية فى يومية التسويات وترحل الـــى حسابات المستلزمات السلعية المستخدمة ٠

- وتجمع يومية منصرف المخازن فى نهاية كل شهر - ثم يحـــرر اذن قيد يومية لاثباته فى اليومية العامة كما يلى :

منــه	لــه	بيـــان	الدليل
×		من مذكورين :	
×		ح/ خامات رئيسية	
×		ح/ خامات مساعدة	
×		ح/ فحومات	
×		ح/ مواد بترولية	
×		ح/ مواد تشحيم وتزييت	
×		ح/ قطع غيار ومواد صيانة	
×		ح/ مواد ومهمات متنوعة	
×		ح/ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	
×		ح/ مواد تعبئة وتغليف متداولة	
×		ح/ أدوات كتابية	
		الى مذكورين :	
	×	ح/ مخزن الخامات الرئيسية	
	×	ح/ مخزن الخامات المساعدة	
	×	ح/ مخزن وقـود	
	×	ح/ مخزن قطع غيار والصيانة	
	×	ح/ مواد ومهمات متنوعة	

منه	له	بيـــــان	الدليل
	x	حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	
	x	حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	
	x	حـ/ مخزن المخلفات	

مثال :

تبين من فحص حركة المخازن لاحدى وحدات القطاع لشهر ديسمبر ١٩٨٩ ما يلى :

فى ٥ ديسمبر : وردت للمخازن ٥ أذونات صرف مستوفاة لكل البيانات والاعتمادات وتم صرفها للصناعة فى نفس اليوم وبيانها كالآتى :

- اذن صرف رقم ١١٨ بصرف ٢٠٠ شيكارة أسمنت (سعر الشيكارة ٢ ج) .
- اذن صرف رقم ٥٥٥ بطلب صرف عدد ٤ صفيحة زيت لماكينة الدق (سعر الصفيحة ١ ج) .
- اذن صرف رقم ٢١١ بطلب صرف ٢ طن حديد (سعر الطن ٣٥٠ج) .
- اذن صرف رقم ٦٦٦ بطلب صرف عدد ٣ صفيحة كيروسين لتنظيف وصيانة الماكينات (سعر الصفيحة ٢ ج) .
- اذن صرف رقم ٧٧٧ بطلب صرف عدد ٤ رومان بلى لاصلاح اكمات ماكينة دق الاعمدة (سعر الواحدة ٥ج) .

فى ١٢ ديسمبر : تم صرف الأذونات التالية بالكامل :

- اذن صرف رقم ٨٧٧ بطلب صرف ٥٠ شيكارة جبس (سعر الشيكارة

١,٥ ج) ٠

- اذن صرف رقم ٩٩١ بطلب صرف ٢٠ صندوق لتعبئة بلاط غطاء الأرضية البلاستيك (سعر الصندوق ١ج) علما بأن الصناديق خشبية ولكنها لا ترد للشركة ٠

- اذن صرف رقم ٢٠٢ بطلب صرف ٥ لتر ألوان لرسم البلاط (سعر اللتر ٣ج - مواد مساعدة) ٠

- اذن صرف رقم ٢٢١ بطلب صرف ٢٠٠ كيلو فحم لزوم ماكينة الرصف (سعر الكيلو ١٠ قروش) ٠

فى ٢٣ ديسمبر : صرفت الأذونات التالية :

- اذن صرف رقم ١٩١ بطلب صرف ٢ طن زلط (سعر الطن ٢٠ج - مواد رئيسية) ٠

- اذن صرف رقم ٢٣٣ بطلب صرف ٢ صفيحة كحول أحمر (سعر الصفيحة ١,٥ ج - مساعدة) ٠

والمطلوب :

١ - قيد العمليات السابقة بيومية صادر المخازن عن شهر ديسمبر ٨٩

٢ - القيد الشهرى لملخص يومية صادر المخازن عن شهر ديسمبر ٨٩

يومية ... شهر ديسمبر سنة ١٩٨٦

التاريخ	رقم مستند الصرف	البيان	خامات (١)	خامات (٢)	وقود وزيوت وقوى محركة (١)	وقود وزيوت وقوى محركة (٢)	وقود وزيوت وقوى محركة (٣)	قطع غيار ومهمات (١)	قطع غيار ومهمات (٢)	مواد تعبئة وتغليف (١)	مواد تعبئة وتغليف (٢)	مصروفات متنوعة	إجمالي مستندات الصرف
[illegible]	١٨٨	أسمنت		٤٠٠									٤٠٠
[illegible]	[illegible]	زيوت					٤						٤
[illegible]	٢١١	حديد		٧٠٠									٧٠٠
[illegible]	٦٦٦	[illegible]						٦					٦
[illegible]	[illegible]	رمان بلي						٢٠					٢٠
[illegible]	[illegible]	جبس		٧٥									٧٥
[illegible]	[illegible]	[illegible]								٢٠			٢٠
[illegible]	[illegible]	ألواح	١٥										١٥
[illegible]	٢٤١	[illegible]			٢٠								٢٠
[illegible]	[illegible]	[illegible]		٤٠									٤٠
[illegible]	[illegible]	[illegible]	٣										٣
		الإجمالي	١٨	١١١٥	٢٠	—	٤	٢٦	—	٢٠	—	—	١٨٠٣

	حسابات دائنة - مخزون مستلزمات سلعية									
البيان	مخزون الخامات (١)	مخزون الخامات (٢)	مخزن الوقود	مخزون قطع الغيار والمهمات (١)	مخزون قطع الغيار والمهمات (٢)	مخزون مواد التعبئة والتغليف (١)	مخزون مواد التعبئة والتغليف (٢)	حسابات متنوعة	إجمالي مستندات الصرف
الإجمالي	١١١٥	١٨	٢٤	٢٦	—	٢٠	—	—	١٨٠٣

الدليل المحاسبي

ثانيا : القيد الشهرى لملخص يومية صادر المخازن عن شهر ديسمبر ١٩٨٩ :

حسابات مدينة	مبلغ		الدليل
	جزئى	كلــى	
من مذكورين			
ح/ الخامات		١٢٣٣	٣٢١
ـ ح/ خامات رئيسية	١٢١٥		٣٢١١
ـ ح/ خامات مساعدة	١٨		٣٢١٢
ح/ وقود وزيوت وقوى محركة		٢٤	٣٢٢
ـ ح/ فحوميات	٢٠		٣٢٢١
ـ ح/ مواد تزييت وتشحيم	٤		٣٢٢٣
ح/ قطع غيــار ومهمات		٢٦	٣٢٣
ـ ح/ قطع غيار ومواد الصيانة	٢٦		٣٢٣١
ح/ مواد تعبئة وتغليف		٢٠	٣٢٤
ـ ح/ مواد تعبئة وتغليف			٣٢٤١
مستهلكة		١٣٠٣	

حسابات دائنة	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	الدليل
الى مذكورين :			
ح/ مخزن الخامات		١٢٣٣	١٣١١
ـ ح/ مخزن خامات رئيسية	١٢١٥		١٣١١١
ـ ح/ مخزن خامات مساعدة	١٨		١٣١١٢
ح/ مخزن الوقود		٢٤	١٣١٢
ح/ مخزن قطع الغيار والمهمات		٢٦	١٣١٣
ـ ح/ قطع غيار ومواد صيانة	٢٦		١٣١٣١
ح/ مخزن مواد التعبئة والتغليف		٢٠	١٣١٤
ـ ح/ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	٢٠		١٣١٤١
		١٣٠٣	

سادسا : دفتر يومية التسويات [١] :

يثبت فى يومية التسويات قيود الحسابات الوسيطة لأغراض الموازنة النقدية وكذلك كافة القيود التى لا تثبت فى اليومية العامة أو أحد اليوميات المساعدة •

وعلى هذا تثبت فى هذه اليومية القيود التالية :

١ ـ استحقاق الاستخدامات :

القيود الخاصة باثبات استحقاق الأجور (حـ/٣١) وقيمة المستلزمات السلعية (حـ/٣٢) وقيمة المستلزمات الخدمية حـ/٣٣) ـ وقيمة المصروفات التحويلية الجارية (حـ/٣٥) ـ وقيمة التحويلات الجارية التخصيصية (حـ/٣٦) ، حيث تجعل هذه الحسابات مدينة والحسابات الوسيطة لها لأغراض الموازنة النقدية دائنة •
أما عملية دفع قيمة تلك الاستخدامات فتثبت فى يومية المدفوعات ، حيث تكون الحسابات الوسيطة هى الطرف المدين من القيد وحسابات النقدية هى الطرف الدائن •

٢ ـ استحقاق الموارد :

القيود الخاصة باثبات استحقاق الموارد (خلاف المبيعات والبضائع بغرض البيع وايرادات التشغيل للغير ، والخدمات المباعة) حيث لها يومية خاصة بها سبق اثباتها فيها •
ومن أمثلة استحقاق الموارد الاعانات (حـ/٤٢) ، ايرادات الأوراق المالية (حـ/٤٣) والايرادات التحويلية (حـ/٤٤) حيث تجعل

(١) د • خيرت ضيف ، مذكرات فى النظام المحاسبى الموحد ، دار الجامعات المصرية ، ١٩٦٨ ، ص ١٩٢ •

هذه الحسابات دائنة بالمبالغ المستحقة للوحدة ـ أما الطـــرف المدين فهو الحسابات الوسيطة التي تجعل مدينة بنفس القيمة •
ويلاحظ أن عملية تحصيل هذه الايرادات تثبت في يومية المقبوضات حيث تكون حسابات النقدية هي الطرف المدين في القيد والحسابات الوسيطة لاثبات الموارد هي الطرف الدائن في القيـد •

٣ ـ شراء الأصول الثابتة والاستثمارات :

القيود الخاصة باثبات شراء الاصول الثابتة والاستثمارات المختلفـة وعمليات التكوين السلعي والانفاق الاستثماري • حيث يتم توسـيط دائنون مختلفون و حـ/ قروض طويلة الأجل عند اثبات هــذه العمليات •

٤ ـ بيع الأصول الثابتـة :

القيود الخاصة باثبات بيع الأصول الثابتة والاستثمارات حيث يوسـط لها حـ/ مدينون مختلفون •

٥ ـ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع :

القيود الخاصة باثبات انشاء الاعتمادات المستندية لشراء بضائـع ومصاريفها الأخرى والرسوم الجمركية الخاصة بها حيث يتم توسـيط حـ/ الموردين ومصلحة الجمارك لقيد الاعتمادات المستندية فـي الدفاتر •
أما عملية سداد قيمة الاعتمادات ومصاريفها فتتم عن طريق يوميـة المدفوعات •

٦ - بيع خامات من المخازن :

يتم اثبات القيود الخاصة باثبات عمليات بيع الخامات من المخـــزون حيث يوسط حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى ويراعى اظهار ربح بيـــع هذه الخامات فى حـ/ مستقل ولا تقيد مثل هذه المبيعات علـــى حـ/ العملاء فى يومية المبيعات .

٧ - مبيعات المخلفـات :

القيود الخاصة باثبات مبيعات المخلفات .

٨ - حركة الانتاج التام بسعر البيع :

القيود الخاصة باثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع ، وفـــروق تقويم التغير فى المخزون وتغير المخزون والفوائد المحسوبة وفروقها .

٩ - قيود التحويل من حساب لآخر وقيود تصحيح الأخطاء .

١٠ - أى قيود أخرى لم يخصص لها دفتر يومية آخـر .

وفيما يلى صورة من دفتر يومية التسويات .

دفتر يومية التسويات عن شهر   ١٩

التاريخ	رقم القيد في	البيان	الجانب المدين									الجانب الدائن									
			أجور	م.سلعية	م.خدمية	م.تحويلية جارية	تحويلات جارية تخصصية	أرصدة مدينة أخرى	ايرادات جارية وتخصصية مستحقة	حسابات متنوعة	اجمالي	الموردون ٢٦١			دائنون متنوعون	دائنون مصالح مستقطعة من العاملين	أرصدة دائنة متنوعة	مصروفات جارية وتخصصية مستحقة	الايرادات	حسابات متنوعة	
			٣١	٣٢	٣٣	٣٥	٣٦	١٧٢	١٧٣			ق.عام	ق.خ	الخارج	٢٦٣	٢٧٢١	٢٧٢٣	٢٧٤			

• ملحوظة :
• يظهر حـ/ مشتريات بغرض البيع حـ / ٣٤ ضمن مجموعة الاستخدامات في حالة اذا كانت المنشأة التجارية .
أما في المنشآت الصناعية فلا داعي لتخصيص خانة لهذا الحساب بيومية التسويات لعدم استخدامه .
• كل خانة تقسم إلى عمودان المبلغ ورقم الدليل

حسابات يومية التسويات :

حسابات الجانب المدين ويشمل :

١ - حـ/ الاستخدامات من حـ/ ٣١ الأجور - ٣٢ م٠ سلعية - ٣٣ م٠ خدمية - ٣٤ مشتريات بضائع بغرض البيع - ٣٥ م٠ تحويلية جارية - ٣٦ تحويلات جارية تخصيصية ، وتقسم كل خانة الى عمودان أحدهما لاثبات المبلغ والثانى لرقم الدليل ٠

٢ - حـ/ الأرصدة المدينة الأخرى .

٣ - حـ/ الايرادات الجارية والتخصيصية المستحقة (الاعانات - ايرادات الأوراق المالية - الفوائد الدائنة - ايجارات دائنة - تعويضات - ايرادات متنوعة - ايرادات الأعوام السابقة ٠

٤ - الحسابات المتنوعة : وتخصص خانة للحسابات المتنوعة ويثبت فيها أى حساب لم يخصص له خانة من الخانات السابقة ومثال ذلك عند تصحيح الأخطاء ٠

حسابات الجانب الدائن وتشمل :

١ - حـ/ الموردين وتخصص خانة لحساب الموردين حـ/ ٢٦١ قطاع عام أعمال وخدمات خاص وموردى الخارج ٠ ويجب مراعاة أن حـ/ الموردين الذى يظهر بيومية المشتريات هى الحسابات التى تثبت فيها مشتريات الوحدة من المستلزمات السلعية التى تدخل مخازن الوحدة أما المستلزمات السلعية التى تستخدم مباشرة فى الانتاج أو المستلزمات الخدمية فانها تثبت فى يومية التسويات ٠

أما المدفوعات الى الموردين سواء من المستلزمات التى دخلت

المخازن أم التى استخدمت مباشرة فانها تثبت فى يومية المدفوعات.

٢ - حـ/ الدائنون المتنوعون حـ/٢٦٣ يثبت فى هذه الخانة المبالغ الخاصة بحساب مصلحة الضرائب / ضريبة كسب عمل محتجزة من المنبع - كذلك حساب جارى هيئة التأمينات الاجتماعية .

٣ - دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين مثل المستقطع لحساب النقابة العامة ، وحـ/ المستقطع لأحكام قضائية مثل النفقة .

٤ - الأرصدة الدائنة المتنوعة : ما يدفعه العاملون أو ما يستقطع من أجورهم . أ . دفع غير متعلقة بالموردين كسحب كمبيالة على الوحدة نظير مشتريات أصول ثابتة .

٥ - حـ/ المصاريف الجارية والتخصيصية المستحقة .

٦ - الحسابات المتنوعة التى لم يخصص لها أى خانة من الخانات السابقة .

اذن القيد فى يومية التسويات :

يحرر اذن تسوية عن العمليات السابقة وترفق به المستندات المؤيدة له أو يشار الى وجودها ضمن مستندات احدى اليوميات المساعدة الأخرى كيومية المقبوضات أو يومية المدفوعات .

القيد المركـزى :

فى نهاية كل شهر يتم تجميع خانة هذه اليومية بمجموع الحسابات المدينة والدائنة لهذه اليوميـة .

من مذكوريـــــن :	الى مذكوريـــــن :
حـ/ ــــــــ	حـ/ ــــــــ
حـ/ ــــــــ	حـ/ ــــــــ
حـ/ ــــــــ	حـ/ ــــــــ

ثانيا : دفاتر الأستاذ :

وتنقسم الى دفتر الاستاذ العام ودفتر الاستاذ المساعد ـ الأول هو وعاء الحسابات العامة ، حيث يرى أحد الكتاب[1] أن اقتصار هـــذا الدفتر على هذه الحسابات كما هي واردة بالدليل المحاسبي يفقـــد المجموعة الدفترية لذلك اقترح الكاتب السابق أن يمسك دفتر الاســـتاذ العام ليضم حسابات عامة بالمفهوم الاعتبارى •

والثانى وهو دفتر الاستاذ المساعد ، ويجب أن يمسك عدد مــــن دفاتر الاستاذ المساعد بقدر الحسابات الاجمالية بدفتر الاستاذ العام •

هذا ويتعين امساك مجموعة من دفاتر الاستاذ المساعدة للأســـباب التالية[2] :

١ ـ بالنسبة لحسابات الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيـــــذ وحسابات النتيجة ويستلزم الامر تحليلها الى المستوى الوارد بالدليل المحاسبي :

---

(١) للتوسع : الاطلاع على بحث منشور :

د • على محروس شادى ، المؤتمر العلمي الثاني لتقييم تجربة النظام المحاسبي الموحد ، المجلد الثاني ، جمعية التكاليف العربيـــة ، سنة ١٩٨٠ ، ص ٢٣ •

(٢) المرجع السابق ، ص ٦٥ •

٢ ـ بالنسبة لحسابات المخازن يستدعى الأمر استخراج الأرصدة علـــى مستوى كل صنف فى كل مخزن •

٣ ـ بالنسبة لحسابات الحقوق والالتزامات تستدعى اجراءات التحصيـــل والسداد امساك حساب على مستوى كل شخص طبيعى أو معنـــوى

وبهذا العرض السريع للمقومات العامة للحسابات المالية سيكـــون هدفنا فى الأبواب القادمة هو المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقـــة بالأصول والخصوم والاستخدامات والموارد ثم عرض للحسابات والقوائـــم الختامية المستحدثة والتقليدية •

الباب الثالث

الباب الثالث

اثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بحسابات الميزانية

مقدمة :

سبق لنا الاشارة الى أن النظام المحاسبى الموحد قد صنف الحسابات تبعا لارتباطها بالحسابات والقوائم الختامية فى مجموعتين : حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، وتتضمن المجموعة الاولى حسابات الاصول وحسابات الخصوم، أما المجموعة الثانية فتشمل حسابات الاستخدامات والموارد ، ونتناول فى هذا الباب اثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بكل من الاصول والخصوم، أما اثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بالاستخدامات والموارد فستكون محل الدراسة فى الباب الرابع •

وقد قسم النظام المحاسبى الموحد الاصول والخصوم على أساس المدلول الاقتصادى لكل مجموعة من ناحية وعلى أساس امكان الربط بين حسابات الميزانية والمجموعات الواردة بقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية ويشتمل هذا الباب على ما يلى :

الفصل الأول : حسابات الأصول •

الفصل الثانى : حسابات الخصوم •

الفصل الأول

حسابات الأصول

يختلف التبويب المحاسبي التقليدي للاصول (أصول ثابتة وأصول متداولة) عن التبويب المحاسبي للاصول الوارد بالدليل المحاسبي حيث وضع الاصول في مجموعات هي الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون والاقراض طويل الاجل والاستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق والبنوك ، وتمثل المجموعات الثلاث الاولى جزء من رأس مال المجتمع ، حيث تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومي ، وتمثل باقي مجموعات الاصول الحقوق المالية للوحدة الاقتصادية قبل الغير .

والغرض من هذا الفصل شرح هذه الاصول من حيث طبيعتها وتبويبها والتوجيه المحاسبي طبقا لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد ، وذلك في ثلاثة مباحث :

المبحث الأول : الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ .

المبحث الثاني : المخزون .

المبحث الثالث : الاصول الأخرى .

×× ×× ××

المبحث الأول

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ

تحصل الوحدة الاقتصادية عادة على الاصول الثابتة لتكوين

طاقاتها الانتاجية وما يستلزمه هذا التكوين من بعض عناصر الاصول الثابتة كالاراضى والمبانى والمرافق ووسائل النقل والانتقال وغير ذلك

وقد عرف النظام المحاسبى الموحد الاصول الثابتة بأنها عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة ، ملموسة أو غير ملموسة ، مقتناه أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التحويل ، بل لاستعمالها طوال فترة وجودها كطاقة انتاجية أو لتهيئة هذه الطاقة للاستغلال .

ويتم اقتناء الطاقة الانتاجية للوحدة الاقتصادية على مرحلتين احداهما الشراء والتهيئة للاستعمال ، والاخرى استغلال الطاقة ، لذلك فقد خصص النظام المحاسبى الموحد حساب للتكوين السلعى لكى يحصر تكلفة عناصر الطاقة الانتاجية التى لم تتكامل أو تتهيأ بعد للاستغلال ، أما حساب الاصول الثابتة فتعبر عن الاصول الثابتة العاملة .

ولقد وضع النظام المحاسبى الموحد عدة أسس وقواعد ترتبط بمعالجة وتبويب وتقويم عناصر الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وكيفية معالجتها محاسبيا نلخصها فيما يلى [1] :

أولا : تبويب الأصول الثابتة :

ينحصر تبويب عناصر مجموعتى الاصول الثابتة حسبما ورد بالنظام فى حسابى الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ (انفاق استثمارى ، تكون سلعى) فيما يلى :

---

(١) عبد الباسط أحمد رضوان : النظام المحاسبى الموحد علما وعملا ، مطبعة أطلس ، القاهرة ، ١٩٦٩ ، الطبعة الثانية ، ص ١٩ .

اسم الحساب	ح/ ١١ الاصول الثابتة	ح/ ١٢١ التكوين السلعي
ح/ أراضي .	١١١	١٢١١
ح/ مباني وانشاءات ومرافق .	١١٢	١٢١٢
ح/ آلات ومعدات .	١١٣	١٢١٣
ح/ وسائل نقل وانتقال .	١١٤	١٢١٤
ح/ عدد وأدوات .	١١٥	١٢١٥
ح/ أثاث ومعدات مكاتب .	١١٦	١٢١٦
ح/ ثروة حيوانية .	١١٧	١٢١٧
ح/ نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	١٢١٨

وقد قسم كل أصل من هذه الاصول تقسيما يوضح الغرض من استخدام الاصل أو نوعه ثم تقسيما يفصل عناصر تكلفة الحصول عليه ، وبالنسبة للاصول التى تحصل عليها الوحدة عادة من الخارج - فقد أضيف تقسيم يوضح ما اذا كان مصدر شراء هذه الاصول من السوق المحلية أو السوق الخارجية .

فمثلا قسم حساب الالات والمعدات الى آلات نشاط انتاجى ، والى آلات نشاط خدمات ومرافق ، ثم قسم كل نوع الى محلى ومستورد ، والمستوى الاخير يفصل عناصر تكلفة الحصول على هذه الآلات فيما بين :

- ثمن الشراء (فوب) .
- رسوم جمركية .
- تكاليف أخرى .

ح/ ١٢ المشروعات تحت التنفيذ ومكوناتها :

خصص النظام المحاسبي الموحد حساب عام للمشروعات تحت التنفيذ

بقصد حصر ومتابعة ما يسند للوحدة الاقتصادية من مشروعات الخطة الاقتصادية فى مجال الاستثمار، وتأخذ عادة مشروعات الخطة الاقتصادية صورة أو أكثر من الصور الثلاثة التالية :

× مشروعات جديدة وتتمثل فى تكلفة اقامة وحدة انتاجية جديدة أو مشروع جديد .

× استكمال أو توسعات وتتمثل فى تكلفة اضافة طاقة انتاجية جديدة لمشروع قائم أو استكمال هذه الطاقة .

× احلال وتجديد وتتمثل فى تكلفة الأصول الثابتة التى تقتنيها الوحدة الاقتصادية لاحلال وتجديد الأصول القديمة التى تقرر ايقاف استخدامها نهائيا .

ويمثل حـ/ مشروعات تحت التنفيذ بصفة عامة تكاليف الطاقة (الاصول الثابتة) فى دور الاعداد والتكوين، وينقسم الى حسابين مساعدين هما :

حـ/ ١٢١ تكوين سلعى	حـ/ ١٢٢ انفاق استثمارى
ويهدف هذا الحساب الى حصر تكلفة عناصر الطاقة الانتاجية من السلع التى ترد الى الوحدة الاقتصادية أو يتم تشغيلها داخليا - فى هيئة أصول ثابتة ولكن لم يتم تهيئة هذه الاصول للانتاج أو الاستعمال، ويبوب هذا الحساب تفصيلا على النحو الذى أشرنا اليه فيما تقدم .	يحمل هذا الحساب بتكلفة ما استثمر فى المشروعات دون أن يوجد مقابله سلع أو مشغولات، وينقسم هذا الحساب الى حسابين فرعيين هما :

حـ/١٢٢١	حـ/١٢٢٢
دفعات مقدمة لشراء أصول ثابتة .	اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة .

ثانيا : القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة :

(١) توحيد مكونات تكلفة الأصل الثابت :

حدد النظام المحاسبى الموحد تكلفة الأصل بحيث تشتمل على ثلاثة عناصر رئيسية وهى :

أ - تكلفة شراء الأصل محليا ، أو تكلفة شرائه من الخارج - فوب أو سيف حسب التعاقد .

ب - مصروفات الاقتناء ومصروفات التركيب المتمثلة فى أجور المهندسين والعمال وأتعاب الخبراء وغيرها .

جـ - قيمة القواعد التى يثبت عليها الأصل والانشاءات اللازمة لتركيبه .

ويستبعد من تكلفة الاصل الثابت " التكاليف المباشرة لتمويل الأصل وتتمثل فى الفوائد وفروق العملة ومصروفات الائتمان حيث تعتبر هذه التكاليف - طبقا لما جاء بالنظام - نفقات ايرادية مؤجلة " الى أن تبدأ الاصول فى الانتاج وبعدها تعتبر " نفقات ايرادية " تتحمل بها الفترة ويرى البعض[1] أن هذا الاستبعاد يتفق وموضوعية التكلفة أى عدم توقف تكلفة الاصل على السياسة التمويلية التى تتبعها الوحدة الاقتصادية ازاء اقتنائه .

(٢) تحديد مصادر الحصول على الاصول الثابتة :

يتم تقسيم الاصول الثابتة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد الى :

---

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٢٠٩ .

أصول مشتراه | أصول ثابتة تنتج بمعرفة الوحدة
من السوق المحلى | من السوق الخارجى

ولا يعنى قيمة الاصول المستوردة من الخارج ما يعادل النقد الأجنبى المحول للشراء فقط ، ولكن تشتمل هذه القيمة على تكلفة الاصل كاملة تدخل فيها عناصر المصروفات الرأسمالية كالشحن والنقل والرسوم الجمركية وغير ذلك من المصروفات التى تدفع بالعملة المحلية ٠

ويهدف هذا التحديد أساسا الى توفير بيانات تساعد فى تحديد مدى اعتماد الاقتصاد القومى على اقتصاديات العالم الخارجى فى الحصول على التكوين الرأسمالى فى الوحدات الاقتصادية ٠

وفى هذا المجال لاتعتبر جنسية الاصل معيارا للتفرقة بين الاصول المشتراه من السوق المحلية والمستوردة ، فاذا اشترت الوحدة أصلا ثابتا سبق استيراده بواسطة وحدة أخرى فانه يعتبر بالنسبة لها أصلا مشترى من السوق المحلى ٠

وقد تحصل بعض الوحدات على أصول ثابتة من معارض تقيمها الدول الأجنبية فى البلاد ـ وفى هذه الحالة تعتبر الاصول ـ حتى ولو تم سداد قيمتها بالعملة المحلية مستوردة وعادة تلتزم الوحدة فى هذه الحالة باتخاذ اجراءات الاستيراد وسداد الرسوم الجمركية ويسرى على مثل هذه الاصول نفس مبدأ فصل الرسوم الجمركية فى بند مستقل وتحديد قيمتها على أساس القيمة (فوب) ويلزم تقدير مصروفات الشحن والنقل والتأمين الخارجى والداخلى ٠

وبخصوص الأصول الثابتة التي تنتج بمعرفة الوحدة فان تعريف النظام المحاسبي الموحد للاصول الثابتة يبين أنها تشتمل على أصول تنتج بمعرفة الوحدة وتكون هذه الاصول مقتناة عن طريق :

- أصول ثابتة من انتاج الوحدة ، ومن هذه الاصول الثابتة السيارات التي تستخدمها شركة النصر للسيارات من انتاجها .
- مشغولات داخلية تقوم الوحدة بانتاجها وذلك كانشاء المباني أو تركيب الآلات أو تصنيع الاثاث وما شاكل ذلك ، ويتم هذا الانتاج داخل مراكز الانتاج أو مراكز خدمات الانتاج أو مراكز العمليات الرأسمالية .

وتعتبر الاصول التي تنتج بمعرفة الوحدة الاقتصادية عن أحد الطريقتين أو هما معا من قبيل الاصول المشتراه من السوق المحلي .

(٣) التمييز بين الاصول المشتراه جديدة وقديمة :

يتطلب النظام المحاسبي الموحد التمييز بين الاصول المشتراه جديدة وتلك الاصول التي تشترى قديمة أو مستعملة .

فمن المعروف أن كلا النوعين يعتبران أصولا ثابتة على مستوى الوحدة الاقتصادية - الا أن متطلبات المحاسب القومي الذي يتميز بنظرة شاملة على الوحدات الاقتصادية ككل - ينظر الى القيمة المدفوعة في شراء الاصول القديمة على أساس نقل قيم مالية من جهة الى أخرى لا يتتبعه زيادة في رأس المال القومي ، ومن ثم فالمحاسب القومي يعتبر قيمة الاصول المشتراه قديمة من قبيل التحويلات الرأسمالية فلا تدخل في الاستخدامات الاستثمارية .

أما اذا كان الاصول القديمة مشتراه من الخارج فتعتبر فى حكم الجديدة أى تدخل ضمن الاستخدامات الاستثمارية لأنها تعتبر اضافة الى أصول المجتمع والى طاقاته المادية .

وقد خصص النظام المحاسبى الموحد حسابين لاثبات الالتزام الناشئ على الوحدة من شراء كل نوع على حدة فأفرد "حـ/ دائنو شراء أصول ثابتة جديدة ٢٧٢١" ، "حـ/ دائنو شراء أصول ثابتة قائمة (قديمة) ٢٧٢٢" ، ويلاحظ أن سداد هذه الالتزامات يتم عن طريق حـ/ بنك حساب جارى - تمويل النشاط الاستثمارى .

وعند التمييز بين الاصول الجديدة والقديمة يجب ملاحظة أن تكلفة الاراضى المشتراه تتكون من عنصرين : الأول وهو ثمن شراء الأرض ... ويعتبر هذا العنصر تحويلا رأسماليا ومن ثم يعالج كأصول مشتراه قائمة (قديمة) ، والثانى وهو مصروفات التهيئة للاستخدام وهذا العنصر يعتبر اضافة لرأس المال القومى ، ومن ثم يعالج محاسبيا كأصول مشتراه جديدة .

(٤) اعتبار الأراضى أصلا ثابتا على الدوام :

حيث تعتبر الاراضى طبقا للنظام المحاسبى الموحد من الاصول الثابتة ويستوى فى ذلك شرائها للاستخدام أو للاتجار فيها بالرغم من أن العرف المحاسبى - فى الحالة الأخيرة - جرى على اعتبارها أصلا متداولا .

(٥) اعتبار النفقات الايرادية المؤجلة من الاصول الثابتة :

عرف النظام النفقات الايرادية المؤجلة بأنها المبالغ التى تنفق

للحصول على خدمات يستفاد منها فى أكثر من فترة مالية ، ونظـــرا لأن قيمتها قد تكون كبيرة نسبيا ويستفيد منها أكثر من فترة ماليـــة فهى تأخذ شكل الاصول الثابتة من ناحية خضوعها للاهلاك والقواعـد المقررة لـه •

ويشتمل حساب النفقات الايرادية المؤجلة على الحسابات الفرعيـة التاليـة :

ح/ ١١٨١ مصروفات التأسيس •
ح/ ١١٨٢ تجارب بدء التشغيل •
ح/ ١١٨٣ أبحـاث •
ح/ ١١٨٤ مستندات فنيـة •
ح/ ١١٨٥ فوائد قبل بـدء التشغيل •
ح/ ١١٨٦ حملة اعلانيـة •

ومن المتعارف عليه بين المحاسبين أن حساب مصروفات التأسيـس والتجارب والرخص والمستندات الفنية يعتبر من الاصول الوهميــة ، أو المعنوية أو غير الملموسة أو النفقات الايرادية المؤجلة ، وكانـــت تظهر فى الميزانية كمجموعة مستقلة عن الاصول الثابتة •

ولكن النظام اختار لهذه المجموعة اسم حساب النفقات الايراديـة المؤجلة واعتبرها أحد عناصر الاصول الثابتة •

(٦) توسيط ح/ مشروعات تحت التنفيـذ :

يمر الأصل الثابت بالمراحل الآتيـة :

أ - مرحلة التعاقـد :

[illegible] تدفع مبلغ مقدم أو فتح اعتماد [illegible] فـى

حالة الاستيراد ، وتقيد هذه المبالغ على حساب انفاق استثمارى حـ/ ١٢٢ .

ب - مرحلة استلام الأصل :

عندما يصل الأصل للوحدة الاقتصادية تقيد تكلفته على حساب تكوين سلعى حـ/ ١٢١ مع اقفال حـ/ انفاق استثمارى ، وتحمل تكاليف اعداد الاصل على الحساب الأول .

جـ - مرحلة استخدام الأصل :

عند البدء فى استخدام الاصل تحمل تكلفته على حساب الأصل المعين مع اقفال حـ/ تكوين سلعى .

ثالثا : معالجة العمليات المالية المتعلقة بالأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ :

تحصل الوحدة عادة على الأصول الثابتة لتكوين طاقاتها الانتاجية ، ويتطلب النظام المحاسبى ضرورة توسيط حـ/ مشروعات تحت التنفيذ بقصد حصر تكلفة مشروعات الخطة بصورها المختلفة .

وتمر الطاقة الانتاجية بعناصرها المختلفة أراضى ، مبانى ، آلات .. الخ بعدة مراحل تتلخص فى (1) :

× التكوين (الاستحواذ) × الاستخدام × الاستبعاد

وعلى الوحدات الاقتصادية اثبات العمليات المالية التى تعبر عن

---

(1) عبد الباسط رضوان ، مرجع سابق ، ص ٥١ .

هذه الأطـوار .

(١) مرحلة تكوين الطاقة الانتاجية أو الاستحواذ عليها :

تقوم الوحدة بتكوين عناصر الطاقة الانتاجية بمختلف عناصرهـا مـن أصول ثابتة عن طريق أربعة مصادر هي :

(١)	(٢)	(٣)	(٤)
الهدايا أو العينات من الغير	الانتاج والتجهيز بمعرفة الوحـدة	الشـراء مـن السوق الخارجي	الشراء مـن السوق المحلي

وفيما يلي بيان المعالجة المحاسبية للمصادر السابقة :

أ - معالجة شراء الأصول الثابتة من السوق المحلي :

× اثبات التعاقد على الشراء واستحقاق الدفعة المقدمة :

× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ انفاق استثماري
حـ/ دفعات مقدمة

× الى حـ/دائنون مختلفون
حـ/دائنو شراء أصول جديدة
حـ/دائنو شـراء أصول قديمة (قائمة) .

× اثبات سداد قيمة الدفعة المقدمة :

× من حـ/دائنون مختلفون
حـ/ دائنو شراء أصول جديدة
حـ/ دائنو شراء أصول قديمة (قائمة)

× الى حـ/ بنك تمويل نشاط استثماري .

× اثبات ورود الأصل المشترى واستلام الوحدة الاقتصادية لـــه

واستحقاق باقى المستحق :

× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ تكوين سلعى (الحساب المختص)
الى مذكورين
× حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ انفاق استثمارى
دفعات مقدمة

× حـ/ دائنون مختلفون
حـ/ دائنو شراء أصول جديدة
حـ / دائنو شراء أصول قديمة (قائمة) .

× ســداد باقى المستحق :

× من حـ/ دائنون مختلفون
دائنو شراء أصول جديدة
دائنو شراء أصول قديمة (قائمة)

× الى حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى

× اثبات المصاريف المتعلقة باقتناء الأصل أو تركيبـــه :

× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ تكوين سلعى (الحساب المختص)

× الى حـ/ دائنون مختلفون
حـ/ دائنو شراء أصول جديدة
حـ/ دائنو شراء أصول قديمة

× اثبات سداد مصاريف الاقتناء أو التركيب :

× من حـ/ دائنون مختلفون
حـ/ دائنو شراء أصول جديدة
حـ/ دائنو شراء أصول قديمة

× الى حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى

× اثبات استخدام الأصل الثابت المشترى فى الانتاج :

× من حـ/ أصول ثابتة
حـ/ الاصل المختص

× الى حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ تكوين سلعى
(الحساب المختص)

ب - معالجة شراء الأصول الثابتة من الخارج :

تستورد الوحدة الاقتصادية بعض أنواع الاصول الثابتة من الخارج ، ويتم الاستيراد عادة عن طريق اعتمادات مستندية ، وفى هذه الحالة يتم توسيط حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حـ/١٢٢٢ لحصر كافة التكاليف لحين وصول الأصول الى مخازن الوحدة ، والحساب السابق مخصص فقط لشراء الاصول الثابتة ، أما شراء بضائع فقد خصص له النظام حـ/١٣٦ " اعتمادات مستندية لشراء بضائع وذلك تمشيا مع متطلبات المحاسب القومى بشأن التفرقة بين النشاط الجارى والنشاط الاستثمارى .

ويلاحظ أن حساب اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة

(حـ/ ١٢٢٢) ينقسم الى :

حـ/ ١٢٢٢١	حـ/ ١٢٢٢٢
اعتمادات مستندية	رسوم جمركية

ويحمل الحساب الأول بكافة التكاليف فيما عدا الرسوم الجمركية التى يتم تحميلها على الحساب الثانى ، حيث أن الرسوم الجمركية لا تعتبر تكلفة على المستوى القومى .

وحتى يتضح ما سبق نفترض أن احدى الوحدات الاقتصادية قامت باستيراد آلات من الخارج ثمن شرائها هو ما يعادل ٩٠٠٠٠ ج مصرى فى هذه الحالة تقوم الوحدة بفتح اعتماد بالمستحق لحساب المورد (بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه) وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى وذلك علاوة على عمولة البنك ومصروفاته والتى تقدر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وتكون القيود كما يلى :

× فتح اعتماد مستندى قيمته ٩٠,٠٠٠ جنيه لشراء آلات واستحقاق قيمته وقيمة عمولة ومصروفات الاعتماد وقدرها ١٠٠٠ جنيه :

٩١٠٠٠ من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ انفاق استثمارى
حـ/ اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة
اعتمادات مستندية
٩١٠٠٠ الى حـ/ دائنون مختلفون
دائنو شراء أصول جديدة

× سداد قيمة الاعتماد والعمولة والمصروفات من الحساب الجارى :

٩١٠٠٠ من حـ/ دائنون مختلفون
دائنو شراء أصول جديدة

٩١٠٠٠ الى حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثمارى

× مصروفات البضاعة المشتراء (الاصول الثابتة) :

يستحق نتيجة توريد الاصول الثابتة مصروفات شحن بحرى وتأمين في حالة التعاقد (فوب) .

ونفترض أن المورد قد شحن $\frac{1}{3}$ العقد وبالتالى يستحق عليه مصروفات شحن وتأمين قدرها ٤٠٠ جنيه يكون القيد على النحو التالى :

- قيد الاستحقاق :

٤٠٠ من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ انفاق استثمارى
اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة
اعتمادات مستندية

٤٠٠ الى حـ/ دائنون مختلفون
دائنو شراء أصول ثابتة جديدة .

- قيد السداد :

٤٠٠ من حـ/ دائنون مختلفون
دائنو شراء أصول ثابتة جديدة

٤٠٠ الى حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى .

× **الرسوم الجمركية المستحقة على الأصول المستوردة :**

تحسب الرسوم الجمركية على ما ورد من الاصول الواردة من الخارج وهى كما أوضحنا $\frac{١}{٣}$ العقد (٩٠٠٠٠ جنيه) ونفترض أن الرسوم الجمركية المستحقة هى ٥٠٠ جنيه فتقيد على النحو التالى :

- **استحقاق الرسوم الجمركية :**

٥٠٠ من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ انفاق استثمارى
اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة
رسوم جمركية

٥٠٠ الى حـ/ دائنون متنوعون
رسوم جمركية على أصول ثابتة •

- **سداد الرسوم الجمركية :**

٥٠٠ من حـ/ دائنون متنوعون
رسوم جمركية على أصول ثابتة

٥٠٠ الى حـ/ بنك تمويل نشاط استثمارى

× **استلام الأصول الثابتة فى مقر الوحدة :**

بعد التخليص الجمركى على الآلات تصل الى مقر الوحدة الاقتصادية • ويتم فحصها واستلامها واضافتها الى مخازن الأصول الثابتة •

وفى ضوء الافتراضات التالية تصل مستندات الآلات • وقيمتها على

النحو التالى :

٣٠٠٠٠ جنيه قيمة فوب ($\frac{1}{3}$ الالات) ، ٤٠٠ جنيه مصروفات شحن وتأمين ، ٥٠٠ جنيه رسوم جمركية .

وتحسب تكلفة الاصول الثابتة بمجموع العناصر السابقة وتضاف اليها مصروفات النقل الداخلى ونفترض أنها ١٠٠ جنيه وكذلك نصيب الشحنة من مصروفات فتح الاعتماد وتحدد على النحو التالى :

$$\frac{\text{٩٠٠ مصروفات الاعتماد}}{\text{٩٠٠٠٠ قيمة الاعتماد}} \times \text{٣٠٠٠٠ قيمة الرسالة الواردة}$$

= ٣٠٠ جنيه

وبناء على ذلك يجرى القيد التالى بالتكلفة كاملة :

٣١٣٠٠ من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
٣١٣٠٠ حـ/ تكوين سلعى
آلات ومعدات
٣٠٠٠٠ قيمة فوب
٥٠٠ رسوم جمركية
٨٠٠ تكاليف (٤٠٠ + ٣٠٠ + ١٠٠) (١)

٣١٣٠٠ الى حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ انفاق استثمارى
اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة .

---

(١) يتضمن بند تكاليف أخرى ما يلى : مصاريف الشحن والتأمين + نصيب الشحنة من مصاريف الاعتماد + مصاريف النقل الداخلى .

× **اعداد وتهيئة الأصول الثابتة :**

قد يتم الاعداد والتهيئة داخليا أى بواسطة أجهزة الوحدة ، وقد يتم ذلك بواسطة الغير ، ويكون القيد كما يلى :

×× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ تكوين سلعى
نوع الأصل ...
×× الى حـ/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة (اذا كـــان بواسطة أجهزة الوحدة)
أو ×× الى حـ/ دائنون مختلفون (اذا كان بواسطة الغير)
دائنو شراء أصول جديدة .

وعند تسديد المستحقات للغير يجعل حـ/ دائنون مختلفون مدينا وحساب بنك تمويل نشاط استثمارى دائنا .

جـ - **تكوين عناصر الطاقة بمعرفة الوحدة :**

قد تحصل الوحدة على بعض الاصول الثابتة أو اضافات عليها عـــن أحد الطريقتين التاليتين أو كلاهما :

- مشغولات داخلية .
- سحب من انتاج الوحدة .

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لكل حالة على حدة :

× **المشغولات الداخليـة :**

وتتم هذه المشغولات بصفة أساسية فى مراكز العمليات الرأسماليـــة وان كان هذا لا يمنع من اتمام هذه المشغولات فى مراكز الخدمـات الانتاجية أو مراكز الانتاج .

ويتم حصر تكلفة هذه المشغولات عن طريق ادارة التكاليف ، ثم تضاف الى مخازن الاصول الثابتة ويتم قيدها على النحو التالى :

× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ تكوين سلعى
نوع الاصل ...
× الى حـ/ المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة .

× سحب من انتاج الوحدة :

قد يكون انتاج الوحدة من نوع الاصول التى تلزم كأحد مكونات الطاقة الانتاجية لها ، فتقوم الوحدة بسحب جزء من الانتاج لاغراضها ومثال ذلك السيارات التى تسحبها شركة النصر للسيارات من انتاجها العادى .

وفى هذه الحالة تقيد على حساب التكوين بالتكلفة على الوجه التالى :

× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ
حـ/ تكوين سلعى
وسائل نقل
× الى حـ/ صافى مبيعات انتاج تام .

د - الهدايا والعينات والتبرعات كمصدر للحصول على الطاقة :

قد تحصل الوحدة من الغير على بعض أنواع الاصول الثابتة عن طريق الهدايا أو العينات أو التبرعات ، وفى هذه الحالة ينبغى أن تحدد لهذه الاصول قيمة بمعرفة لجنة فنية ، ويكون القيد المحاسبى كالآتى :

× من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ

حـ/ تكوين سلعى
(حسب نوع الأصل)

× الى حـ/ ايرادات تحويلية
أرباح رأسمالية

وتعالج هذه الأصول بعد ذلك بالطريقة التى تعالج بهـــا أنواع الاصول الاخرى التى تحصل عليها الوحدة من مصادر أخرى.

من المعروف أن حصول الوحدة الاقتصادية على مثل هـــذه الأصول لا يترتب عليها التزاما معينا ينبغى تسديده ، وفى هـــذه الحالة يمكن النظر الى قيمة هذه الأصول أنها دعم لمركز الشركـــة المالى وبالتالى ينبغى أن تسوى قيمتها فى حساب الاحتياطى .

وينبغى ألا تبقى قيمة الهدايا والعينات والتبرعات فى حســاب الايرادات التحويلية لأن هذه القيمة تؤثــر على زيادة أربـــــاح الوحدة التى يتم توزيعها فيما بعد بين الوحدة وبين العامليـــن لذلك ينبغى أن تجنب القيمة قبل التوزيع وترحل لحساب احتياطيات أخرى حـ/ ٢٢٨ ، ويتم ذلك بقيد جردى فى نهاية السنة الماليـة على النحو التالـى :

×× من حـ/ العمليات الجارية ٢٨١
××× الى حـ/ احتياطيات أخـرى ٢٢٨

لذلك يرى البعض فى هذا الصدد [1] ما يلى :

---

(١) عبد اللطيف حافظ وآخرون ، النظرية والتطبيق فى النظـــام المحاسبى الموحد ، مرجع سابق ، ص ٢٠٩.

- لا مبرر لتوسيط حـ/ التكوين السلعي حـ/ ١٢١ في هـــذه الحالة على اعتبار أن هذا الحساب أنشئ خصيصا ليكون منطقة رقابة على الاعتمادات المخصصة للمشروعات الاستثمارية ، ونحـن لا نتفق مع هذا الرأى وانما مع الرأى الذى ينادى بتسوية القيمة الى حساب احتياطيات أخرى ، ونرى من الأفضل اضافة قيمـة هذه الاصول لحساب الايرادات التمويليـة أرباح رأسمالية ويتـم تسويتها فى نهاية السنة المالية لحساب الاحتياطيات الأخرى .
كما يجب الاتفاق مع القطاع والجهاز المركزى للمحاسبات علـى تسمية هذا الاحتياطى .

٢ - مرحلة استخدام الطاقة الانتاجيـة :

قبل استخدام الطاقة الانتاجية يستلزم اعداد عناصرهـا وتهيئة تركيب بنود الاصول الثابتة حتى يمكن أن تكون صالحـة للاستعمال ، وقد سبق أن تناولنا المعالجة المحاسبية الخاصة بذلك .

وبعد ذلك تبدأ الوحدة فى الاستفادة من هذه الطاقـة واستخدامها ، أو بعبارة أخرى تقدم هذه الاصول مجموعة مـن الخدمات التى تسهم فى العمليات الانتاجية التى تتم فى الفتـرة المالية ، وتقضى القواعد المحاسبية تقويم هذه الخدمـات وتحميلها كعبء فترة مالية ، ويعبر عبء اهلاك هذه الاصول عـن مقابل الخدمة التى تؤديها هذه الاصول الثابتة .
وسوف نتعرض للمعالجة المحاسبية للاهلاك عند شـرح

الاستخدامات .

٣ - استبعاد الأصول الثابتة :

قد تستغنى الوحدة الاقتصادية عن بعض أصولها الثابتة بقصد الاحلال أو أن تشغيلها غير اقتصادى ، وتنحصر حالات الاستغناء فى التخريد (أو التكهين) والبيع .

ونكتفى هنا بالمعالجة المحاسبية لبيع الاصول الثابتة وفى هذه الحالة يتعين استخراج القيمة الدفترية لهذا الاصل باقفال حساب المخصص المرتبط به وذلك بالقيد الآتى :

(أ) × من حـ/ مخصص الاهلاك
نوع الاصل ...
× الى حـ/ الاصل ...

(ب) وتعالج أرباح (أو خسائر) بيع الاصول الثابتة كأرباح (أو خسائر) رأسمالية ، فاذا كان ثمن البيع أكبر من القيمة الدفترية للأصل يكون القيد كما يلى ، مع مراعاة توسيط حـ/مدينون مختلفون بثمن بيع الأصل وفقا له فى حـ/ البنك الجارى عند تحصيل الثمن المشار اليه :

× من حـ/ مدينون مختلفون
مدينو بيع أصول
الى مذكورين :
× حـ/ الاصل الثابت (حسب نوعه)
× حـ/ ايرادات متنوعة
أرباح رأسمالية .

واذا كان ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية للأصل يكون القيد

كما يلــــى :

من مذكوريـــــن

× ح/ مدينون مختلفون
مدينو بيع أصول

× ح/ خسائر رأسمالية

× الى ح/ الاصل الثابت (حسب نوعه)

(جـ) عند تحصيل ثمن بيع الأصل يكون القيد :

× من ح/ بنك جـــارى / بنك تمويل نشاط جارى

× الى ح/مدينون مختلفون
× مدينو بيع أصــول

(د) عند تخريد الأصول الثابتة :

لم يرد بالنظام المحاسبى الموحد طريقة معالجة الأصول التى يتم تخريدها وفى هذه الحالة اقترح البعض(1) اضافة حساب جديــد باسم " مخلفات أصول ثابتة ضمن ح/ مخزن المخلفات ح/١٣١٥ الوارد بالدليل المحاسبى الموحد .

وتكون القيود المحاسبية فى هذه الحالة على النحو التالى :

١) عند تخريد الأصل الثابت :

من مذكورين

××× ح/ مخلفات أصول ثابتة (قيمة تقديرية)
ح/ مخصص اهلاك الأصل

××× الى ح/ الأصول الثابتة
(اسم الاصل)

---

(١) د عبد الحى مرعى ،النظام المحاسبى الموحد واشاكل المحاسبية المعاصرة ، مؤسسة شباب الجامعة ،الاسكندرية ، ١٩٨٥ ، ص١٤١

٢) وعند بيع الخـــردة :

يتم توسيط حـ/ مدينون مختلفون حـ/ ١٧١ فى حالة بيع الأصـــل الثابت ، ويجعل حـ/ مخلفات أصول ثابتة (المقترح) دائنـــــا بثمن بيع الخردة على أن تسوى الفروق بين القيمة التقديريـــــة للخردة وثمن بيعها كأرباح أو خسائر رأسمالية على النحو المشار اليه فى حالة بيع الأصل الثابت .

المبحث الثاني

المخـــــزون ح/ ١٣

يشمل حساب المخزون مجموعة من الحسابات الفرعية وردت بالدليل المحاسبي الموحد وهي :

رقم الدليل	الحساب المساعد
١٣١	مخزون المستلزمات السلعية
١٣٢	مخزون انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ
١٣٣	مخزون انتاج تام
١٣٤	بضائع لدى الغير
١٣٥	مخزون بضائع بغرض البيع
١٣٦	اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٧	حركة الانتاج التام بسعر البيع

ونعرض فيما يلي شرحا لطبيعة هذه الحسابات ومعالجتها المحاسبية .

أولا : مخزون المستلزمات السلعية :

وهذه المستلزمات من طبيعتها أن تدخل في انتاج السلعة أو الخدمة ، وتساعد في ادارة العمليات الانتاجية في الوحدات الاقتصادية ، وينقسم مخزون المستلزمات السلعية الى عدة مخازن حسب أنواع المستلزمات كما يلي :

١٣١١ **مخزون الخامات**

١٣١١١ مخزن الخامات الرئيسية
١٣١١٢ مخزن الخامات المساعدة
....

١٣١٢ **مخزن الوقـــود**

١٣١٣ **مخزن قطع الغيار والمهمات**

١٣١٣١ مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة
١٣١٣٢ مخزن المواد والمهمات المتنوعة
....

١٣١٤ **مخزن مواد التعبئة والتغليف**

١٣١٤١ مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
١٣١٤٢ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

١٣١٥ **مخزن المخلفـــات :**

.... ويوضح حركة مخلفات النشاط الانتاجي أو مخلفـــــات المشتريات وذلك بعد اعطائها قيمة تقديرية على أســاس متوسط أسعار العام الماضي .

يهدف التقسيم السابق الى تحقيق الرقابة على عناصر المخـــزون من المستلزمات وتتم هذه الرقابة بحصر حركة الاضافة الى مخــــــازن الوحدة والصرف منها ، ولذلك يقسم هذا الحساب الى حسابات فرعيـــة بحيث يخصص كل حساب فرعي لكل مخزن من المخازن ، ويجعـــــل حساب كل مخزن مدينا بتكلفة المشتريات وقيمة المرتجعات من مراكــــز التكلفة بالوحدة خلال الفترة ويجعل دائنا بقيمة ما يصرف من المخـــازن لمراكز التكلفة بالوحدة ولأى غـرض خلال نفس الفترة ، ويجب أن يطابـــق

أرصدة المخازن فى نهاية الفترة المالية مع تكلفة الموجود الفعلــــى بالمخازن مع تسوية فروق الجرد وبذلك يتحقق نظام الجرد المستمر .

× القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية :

وضع النظام المحاسبى بعض القواعد العامة المستحدثة فى شـــأن اثبات العمليات المالية الخاصة بشراء المستلزمات السلعية التــــى تدخل فى نطاق المخزون ، تتلخص فيما يلى :

١ - توسيط حساب الموردين فى عمليات الشراء بصفة عامة .
٢ - توحيد أساس حساب تكلفة مشتريات المستلزمات السلعية .
٣ - التمييز بين الشراء من السوق المحلى والسوق الخارجى وفصـــل قيمة الرسوم الجمركية .
٤ - أساس تسعير المستلزمات المنصرفة .

وتعليقا على القواعد السابقة نقول أنه يلزم توسيط حساب الموردين بالنسبة لمشتريات جميع المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيـــع ولأغراض اعداد الموازنة النقدية يلزم تقسيم حساب الموردين بحســب القطاعات والتبويب الى سوق محلية وسوق خارجية .

أما بخصوص تكلفة مشتريات المستلزمات السلعية فانها تستخرج على أساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشرة حتى تصـــل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشترية ، ولا تدخل ضمن هـــذه التكلفة فوائد التمويل .

وبخصوص مصروفات الشراء يلاحظ أن النظام المحاسبى الموحـــد لـم

يتعرض لكيفية معالجة نقل المستلزمات السلعية بواسطة وسائل تملكهـا الوحـدة ، ويرى أحد الكتاب تقدير مقابل لهذا النقل وادخالــــه ضمـن تكلفة المستلزمات مع جعل حساب "خدمات مباعة حـ/٤١٧ " - دائنا ، وذلك حتى تتصف تكلفة المشتريات بالموضوعية[1] .

أما أساس تسعير المستلزمات المنصرفة فتحسب المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن على أساس المتوسط المتحرك .

× المعالجات المحاسبية للمستلزمات السلعية :

فى ضوء القواعد العامة السابقة تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية فى الجوانب التاليـة :

(١) شراء المستلزمات السلعية :

قد يتم الشراء محليا أو من السوق الخارجى ، وسنبين كيفيــــة معالجة المشتريات الخارجية عند شرح حساب "الاعتمادات المستندية لشراء بضائع" وفيما يلى القيود المتعلقة بالشراء محليـا .

أ) عند ورود الاصناف واضافتها الى مخازن الوحدة :

× من حـ/ مخزن الخامات

× من حـ/ مخزن الوقود

× من حـ/ مخزن قطع الغيار والمهمات

....

....

× الى حـ/ الموردين
(حسب القطاعات)

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٢٢٥ .

ب - عند ورود الأصناف للاستخدام المباشر في العملية الانتاجية :

من حـ/ مستلزمات سلعية
خامـات
وقود وزيـوت

الى حـ/ الموردين
(حسب القطاعات)

ويجرى قيد سداد القيمة اذا كانت العملية السابقة تمت بالنقد ٠

ويجرى قيد سداد القيمة للموردين اذا كانت العملية السابقـة تمت بالنقـد كما في القيد التالي :

من حـ/ الموردين :
موردين قطاع عام
موردين قطاع خاص
الى حـ/ بنك جاري
بنك تمويل نشاط جاري

وفي حالة عدم توافر نقدية وسحب أوراق تجارية على الشركة لسداد الدين يكون القيد المحاسبي :

من حـ/ الموردين
حسب القطاعات
الى حـ/ أوراق الدفع

جـ) مردودات ومرتجعات المشتريات :

أشار النظام المحاسبي الموحد ضمن التعاريف والمصطلحات الفنية الى ضرورة التفرقة بين مردودات المشتريات باعتبارها مردودات من مشتريات تمت في سنوات سابقة والرد الذي تم في السنة الجارية وبين مرتجعات المشتريات باعتبارها مردودات تمت خلال السنة الجارية من مشتريات نفس السنة •

وبالرغم من ذلك فان النظام لم يخصص لها حسابات مستقلة كما هو الحال في مردودات ومرتجعات المبيعات •

ويفهم من ذلك أن المردودات يجب أن تخفض من حساب المستلزمات السلعية حـ/ ١٣١ والمشتريات بغرض البيع حـ/ ٠٣٤

ويكون القيد المحاسبي :

× من حـ/ الموردين

قطاع ••••••

× الى حـ/ مخزن •••••

وفي حالة المستلزمات السلعية المباشرة :

× من حـ/ الموردين حسب النوع

× الى حـ/ مستلزمات سلعية (حسب النوع)

فى حالة المشتريات بغرض البيع :

× من حـ/ الموردين

× الى حـ/ بضائع بغرض البيع

(٢) المخلفـات :

يشمل حساب مخزن المستلزمات السلعية حـ/ ١٣١ على مخـــزن المخلفات حـ/ ١٣١٥ ويظهر هذا الحساب حركة المخلفات التـى تنتج من الصورتين التاليتين :

- مخلفات المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغــرض البيـع ٠
- مخلفات النشاط الانتاجـى ٠

ويقضى النظام المحاسبي الموحد بتقدير قيمة المخلفات على أســاس القيمة التقديرية للمخلفات ، وهى متوسط أسعار البيع فى العـــام السابق ٠

ويجب أن تتفق المعالجة المحاسبية للمخلفات مع طبيعة مصـــدر المخلفات وصورها التى تندرج تحتها المخلفات بصفة عامة ســـواء مخلفات الانتاج أو مخلفات المشتريات ، ويتعين التفرقة بين النـوع الاول والثانى من المخلفات ، فمخلفات الانتاج تعالج كمـــوارد اذ أفـرد لها النظام حساب " مخلفات انتاج حـ/ ٤١٩" أمـــا مخلفات المشتريات فتعالج بتخفيض قيمتها من المشتريات حســب النـوع ٠

× ويعالج ايداع المخلفات فى المخزن بالقيد الآتى :

× من حـ/ مخزن المخلفات
× الى حـ/ مخلفات انتاج

× أما مخلفات المشتريات فيكون القيد كما يلى :

× من حـ/ مخزن المخلفات
× الى حـ/ مستلزمات سلعية
أو
× الى حـ/ مشتريات بغرض البيع
(اذا كانت الوحدة تجارية)

هناك طريقة أخرى لمعالجة مخلفات المشتريات وهى تخفيض تكلفة المستلزمات الموجودة بالمخازن وذلك باجراء القيد التالى :
× من حـ/ مخزن المخلفات
× الى حـ/ مخزن المستلزمات السلعية
أو
× الى حـ/ مشتريات بغرض البيع

ونفضل الطريقة الأولى لصعوبة التطبيق العملى للطريقة الثانية .

× التصرف فى المخلفات :

يمكن للوحدة الاقتصادية أن تتصرف فى هذه المخلفات على النحو التالى :

أ - الاستخدام فى أغراض الوحدة - وتصرف المخلفات فى هذه الحالة بالقيمة التى أضيفت بها فى مخزن المخلفات ويجرى القيد التالى :
× من حـ/ مستلزمات سلعية (مخلفات)
× الى حـ/ مخزن المخلفات .

(ب) بيع المخلفات :

قد يتم التصرف في المخلفات ببيعها وفي هذه الحالة يتم توسيط حـ/ عملاء - فاذا افترضنا أن احدى الوحدات الاقتصادية باعت بالأجل لاحدى شركات القطاع الخاص مخلفات بمبلغ ١٠٠٠ جنيه قيمتها التقديرية ٧٠٠ جنيه يكون القيد المحاسبي في هذه الحالة على النحو التالي :

١٠٠٠ من حـ/ العملاء
عملاء قطاع خاص

الى مذكورين :

٧٠٠ حـ/ مخزن المخلفات
٣٠٠ حـ/ أرباح بيع مخلفات

ويفرض أن الوحدة الاقتصادية باعت المخلفات السابقة بمبلغ ٥٠٠ جنيه علما بأن القيمة التقديرية ٧٠٠ جنيه .

نلاحظ في هذه الحالة أن الدليل المحاسبي في النظام المحاسبي الموحد لم يتضمن مقابلا في جانب الاستخدامات لاثبات ما يترتب على بيع المخلفات من خسائر ، والرأى يتجه في هذا الصدد لمعالجتها كخسائر رأسمالية ولكننا نختلف مع هذا الرأى لاختلاف كل من هذه الخسائر الناتجة عن بيع المخلفات عن الخسائر الرأسمالية في المدلول والطبيعة ، ونحن نتفق مع الرأى الذى (١) يطلب تعديل الدليل في حـ/ ٣٦٤ الخسائر الرأسمالية ليصبح

---

(١) د . بشير عبد العظيم البنا ، النظام المحاسبي الموحد دراسة نظرية تطبيقية ٨٨/١٩٨٩ ، مكتبة الجلاء الجديدة المنصورة ، ص ١٧٠ .

ح/ خسائر بدلا من خسائر رأسمالية ويقسم الى الحسابين الآتيين

- ح/ ٣٦٤ الخسائر

٣٦٤١ ح/ خسائر رأسمالية

٣٦٤٢ ح/ خسائر متنوعة

على أن يتضمن ح/ الخسائر المتنوعة الخسائر الناتجة عن :

١ - العجز غير المسموح به في مخزون المستلزمات السلعية .

٢ - بيع المخلفات بأقل من قيمتها الدفترية أو التقديرية .

٣ - بيع الخامات بأقل من قيمتها الدفترية أو التقديرية .

مخلفات الأصول الثابتة :

يبدو أن النظام قصر مخزن المخلفات على مخلفات النشاط الانتاجي والمشتريات ، ولم يتعرض الى مخلفات الاصول الثابتة كالآلات والمعدات التي يتقرر تخريدها - وهذه الاصول المخردة يتم تخزينها عادة في مخزن المخلفات ، لذلك كان من الطبيعي أن يشتمل هذا الحساب على مخلفات الاصول أيضا وتعالج بنفس الطريقة السابق بيانها .

بيع المستلزمات السلعية والمخلفات :

طبقا لتوصية اللجنة الفنية الدائمة يتم توسيط حساب مدينون مختلفون - مدينو بيع أصول ، حيث أن الوحدة تشترى الخامات بغرض استخدامها في النشاط الانتاجي ، ولكن قد يحدث كنشاط عرضي أن تبيع الوحدة بعض المستلزمات السلعية ، ولقد ورد بالدليل حساب " أرباح مبيعات خامات " الا أنه من المتفق عليه أن يثبت فيه أرباح

بيع الخامات وما فى حكمها من مستلزمات سلعية فيما عدا أرباح بيــع المخلفات حيث يتم توسيط حساب العملاء ، وذلك طبقا لتوصية اللجنــة الفنية الدائمة ، وقبل صدور هذه التوصية كان يتم توسيط حســـاب " ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة " .

وكمثال لذلــك :

باعت احدى الوحدات الاقتصادية الاصناف التالية على الحساب :

أ - طن خامات رئيسية تكلفته ١٥٥٠ جنيه بسعر بيع قدره ١٨٥٠ ج

ب - طن مخلفات أو عوادم مقوم بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بسعر بيع قـــدره ١٢٤٠ جنيــه .

وتجرى القيود لاثبات هذه العمليات على النحو التالى :

أ - ١٨٥٠ من حـ/ مدينون مختلفون
مدينو بيع أصول

الى مذكورين :
١٥٥٠ حـ/ مخزن الخامات الرئيسية
٣٠٠ حـ/ ايرادات متنوعة
أرباح مبيعات خامات

ب - ١٢٤٠ من حـ/ العمــلاء
(نوع القطاع)

الى مذكورين :
١٢٠٠ حـ/ مخزن المخلفات
٤٠ حـ/ الايرادات متنوعة
أرباح بيع مخلفات

ويلاحظ على ما سبق ما يلي :

- "تم توسيط حساب مدينون مختلفون - مدينو بيع أصول بالنسبة لمبيعات الخامات ، طبقا لتوصية اللجنة الفنية الدائمة ، وتوسيط حساب العملاء بالنسبة لمبيعات المخلفات طبقا لما جاء بالتوصية السابقة" .
- لم يرد بالدليل حسابا مقابلا في الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع الخامات وما في حكمها من خسائر ، والرأى في هذا الصدد يتجه نحو تحميل هذه الخسائر على حساب "خسائر رأسمالية ح/ ٣٦٤" .

ولكننا نرى ضرورة تعديل ذلك باضافتها للحساب المقترح باسم خسائر متنوعة ح/ ٣٦٤٢ .

- لا يعتبر بيع هذه الخامات من ايرادات النشاط الجارى ، وانما يتعين فصل الارباح الناشئة عنها - اذا كان ثمن البيع يزيد عن التكلفة - وادراجه ضمن حساب "ايرادات متنوعة "أرباح مبيعات خامات ح/ ٤٤٦٤"[1] .

ثانيا : مخزون الانتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع :

حيث أن حسابات المخزون غير التام والتام والبضائع بغرض البيع تتمثل في أرصدة أول وآخر المدة من كل نوع ، ومن ثم ترتبط معالجتها المحاسبية بمعالجة حسابات الموارد وخاصة ايرادات النشاط الجارى ، لذلك نقتصر في هذا المجال على القاء الضوء على

---

(١) د. شعلى محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٩٦ - ١٩٨ .

بعض أنواع هذه الحسابات وأسس التقويم الموحدة لكل نوع من أنواع المخزون .

(١) الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ حـ/١٣٢ :

ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الانتاج غير التام وبتكلفة الأعمال تحت التنفيذ فى أول السنة المالية ، ويتم تسويته فى نهاية السنة المالية فى حـ/ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة حـ/٤١٤ كما يتضح ذلك عند شرح الموارد فى الباب التالى ، وينقسم هذا الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

حـ/ ١٣٢١ انتاج غير تام :

وهو عبارة عن الانتاج تحت التشغيل ، وهذا الحساب يلائم الوحدات الصناعية على مختلف أنواعها ، وكذلك نشاط الزراعة فيما يتعلق بالمزروعات القائمة ولا يصلح هذا الحساب لقطاع المقاولات.

حـ/ ١٣٢٢ أعمال تحت التنفيذ :

وهو يمثل الانتاج غير التام لوحدات نشاط المقاولات ، ويخصص هذا الحساب لحصر تكلفة العمليات التى تتولى تنفيذها وحدات قطاع المقاولات ولا يزيد معدل تنفيذها عن ٥٠ ٪ فى تاريخ اعداد القوائم والحسابات الختامية .

ويهدف التوحيد فى مجال التقويم نص النظام المحاسبى الموحد على أن يقوم الانتاج غير التام بتكلفة الانتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل اليها الانتاج ، ويضاف اليها قيمة الخامات والمواد المباشرة والأجور المباشرة الخاصة بهذا

الانتاج فى المرحلة الأخيرة ، ومعنى ذلك أنه لا يحمل هـــذا الانتاج بأية تكاليف غير مباشرة خاصة بالمرحلة التى لا يزال فيهــا هذا الانتاج فى نهاية السنة المالية ٠

(٢) مخزون الانتاج التام حـ/١٣٢ :

يجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة الانتاج التام فى أول الســنة المالية ، ثم يسوى فى نهايتها بتوسيط حـ/ تغير مخزون انتاج تــام بالتكلفة حـ/٤١٢ ، كما سيتضح ذلك فى الباب القادم عند شــرح المــوارد ٠

ويختلف المحاسبون حول أسس تقويم المخزون من الانتاج التــام فيرى فريق أن يتم التقويم على أساس التكلفة ، والبعض الآخر يـــرى أن سعر السوق هو أنسب الأسس للتقويم ، وفريق ثالث يقوم المخزون من الانتاج التام بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ٠

وقضى النظام على هذا الخلاف بأن وضع أساسا لتقويم المخـــزون بتكلفة الانتاج المشتملة على تكاليف مراكز الانتاج ومراكز الخدمـــات الانتاجية واذا كان المخزون بسعر البيع أقل من التكلفة يكون بالفـــرق مخصص - يحمل على حساب التحويلات الجارية التخصيصية - حساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك حـ/٣٦٧ ، مقابل قيد القيمة فـى حساب مخصصات أخرى حـ/٢٣٤ ، ويحدد الغرض منه بصفة قاطعــة كما أشار بذلك النظام بتسميته مخصص هبوط أسعار الانتاج التام ٠

ولايضاح ذلك نفترض المثال التالى :

لدى وحدة اقتصادية مخزون من المنتجات التامة تكلفة بعض أصنافه كانت ٤٠٠٠ جنيه وسعر البيع لهذه الأصناف كان ٣٢٠٠ ج.

فطبقا لأساس التقويم الذى وضعه النظام تدخل تلك الأصناف المخزون من المنتجات على أساس ٤٠٠٠ جنيه (التكلفة)، ثم يكون مخصص بالفرق بالقيد التالى :

٨٠٠ من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
٨٠٠ الى حـ/ مخصصات أخرى
مخصص هبوط أسعار الانتاج التام

ويُراعى اعادة النظر فى هذا المخصص فى نهاية كل فترة لتحديد مدى كفايته لمقابلة النقص فى قيمة المخزون بأسعار البيع، فاذا تبين أن المخصص يقل عن الفرق بين القيمة بسعر البيع والقيمة بالتكلفة - يعلى حـ/ ٢٣٤ مخصصات أخرى بالفرق مقابل تحميل حـ/ التحويلات الجارية التخصيصية بنفس القيمة أما اذا حدث العكس، أو تم بيع المخزون الذى كون من أجله المخصص فيخفض مخصص هبوط أسعار الانتاج التام مقابل تسوية هذا الفرق فى حـ/ ايرادات سنوات سابقة حـ/٤٤٤.

فاذا فرضنا أنه فى ختام السنة المالية كانت تكلفة الانتاج التام ١٢٠٠٠ جنيه وقيمته على أساس أسعار البيع ١١٨٠٠ جنيه يتعين تخفيض المخصص (الذى نفترض أن رصيده ٦٠٠ جنيه) الى مبلغ ٤٠٠ جنيه وهو ما يعادل الفرق بين تكلفة الانتاج التام وقيمته على أساس البيع فى ختام هذه السنة بالقيد التالى :

٢٠٠ من حـ/ مخصصات أخرى
مخصص هبوط أسعار الانتاج التام
٢٠٠ الى حـ/ ايرادات سنوات سابقة

(٣) مخزون بضائع بغرض البيع حـ/ ١٣٤ :

وتختص الوحدات التجارية بهذا النوع من المخزون والـــذى يقصد به البضائع التى تشتريها الوحدة بغرض بيعها بحالتهـا دون اجراء أية عمليات صناعية ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفـة البضائع بغرض البيع فى أول السنة المالية ويتم تسويته فى نهايـة السنة المالية بتوسيط حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفـة حـ/ ٢٤١٨٢ .

ويتم تقويم هذا المخزون على أساس التكلفة ، وتحسب التكلفة على أساس المتوسط المتحرك وفقا لطريقة تقويم مخزون المستلزمات السلعية واذا كان سعر بيع البضائع يقل عن التكلفة يعالج بأن يكون بالفـرق مخصص بنفس الطريقة التى شرحناها عند تقويم مخزون الانتاج التام .

ثالثا : بضائع لدى الغيـر :

يتضح مما تقدم أن حسابات المخزون تظهر حركة وأرصدة أنـواع المخزون السلعى بصورة : مستلزمات سلعية ، انتاج غير تام ، وانتاج تام ، بضائع بغرض البيع ، وهذه الموجودات تملكها الوحدة الاقتصادية وموجودة فى مخازنها أو على خطوط الانتاج بالنسبة للانتاج غير التام وقد تملك الوحدة أحيانا بعض الموجودات السلعية من الأنـواع المشار اليها مودعة لدى الغير لأى سبب من الاسباب ، ويمكن ايضاح أسباب وجود هذه البضائع على النحو التالى :

١ - مستلزمات سلعية لاجراء عمليات تشغيل عليها أو استلام مؤقت كما هو الحال في مواد تعبئة وتغليف .

٢ - انتاج غير تام لاجراء بعض العمليات الصناعية عليه مما لم يتوافر لدى الوحدة امكانيات لاجرائها .

٣ - الانتاج التام والبضائع بغرض البيع للايداع بقصد العرض أو بضاعة أمانة تمهيدا لبيعها .

وقد خصص النظام المحاسبي الموحد ح/ بضائع لدى الغير (١٣٤) لحصر حركة هذه الأنواع ويجوز أن يتم تحليل هذا الحساب على النحو الموضح فيما بعد بقصد تحقيق الرقابة على أنواعه المختلفة :

١٣٤١ مستلزمات سلعية لدى الغير .

١٣٤٢ انتاج غير تام لدى الغير .

١٣٤٣ انتاج تام لدى الغير .

١٣٤٤ بضائع بغرض البيع لدى الغير .

ولما كان النظام المحاسبي ينص على أن هذا الحساب خصص لحصر الحركة - فيرى البعض ضرورة توسيط هذا الحساب لمتابعة حركة البضاعة خروجا من مخازن الوحدة ودخولا اليها ، فيجعل هذا الحساب مدينا بقيمة ما يصرف من هذه الأنواع ، ودائنا بقيمة ما يسترد - ويتم ذلك أولا بأول أو على فترات دورية .

وسوف نتعرض للحالة الاولى والثانية عند شرح الاستخدامات وذلك عند شرح بندى مواد تعبئة وتغليف المتداولة (مستلزمات سلعية) وعند بيان علاقة حساب بضائع لدى الغير أيضا بحساب

مصروفات تشغيل لدى الغير (مستلزمات خدمية) ٠

أما الحالة الثالثة والتى تتعلق بمعالجة بضاعة الأمانة فنكتفى بعرض القواعد الخاصة بها وهى [1] :

١ - قصر ح/ بضائع لدى الغير على اثبات التكلفة الاصلية لبضاعة الامانة المرسلة ، وبعبارة أخرى لايحمل هذا الحساب بالمصروفات الخاصة بهذه البضاعة والتى تدفعها الوحدة (الموكل) أو الوكيل ٠

٢ - عند ورود "حساب المبيع" من الوكيل يقيد لحساب "صافى مبيعات" القيمة الصافية لهذا الحساب ، أى قيمة المبيعات التى أجراها الوكيل مطروحا منها عمولته وجميع مصروفاته ٠

٣ - معالجة حساب الموكل كعميل للوحدة ، أى يقيد صافى "حساب المبيع" بجعل حساب عملاء مدينا وحساب صافى المبيعات دائنا ٠

٤ - فى نهاية السنة المالية يحسب نصيب بضاعة الامانة الباقية (ان وجدت) من مصروفات الوحدة (الموكل) والوكيل غير البيعية ، والسابق تحميل حساب صافى المبيعات بكل هذه المصروفات بصالح نصيب البضاعة الباقية منه كمصروف مقدم وكتسوية لحساب صافى المبيعات بجعل حساب " الأرصدة المدينة الأخرى " مدينا وحساب " صافى مبيعات " دائنا ، وفى بداية العام التالى أو عند ورود كشف حساب المبيع التالى يجرى قيد التسوية العكسى ٠

---

(١) المرجع السابق ، ص ٢٣٠ - ٢٣١ ٠

رابعا : الاعتمادات المستندية لشراء بضائع حـ/ ١٣٦

يهدف هذا الحساب بصفة أساسية الى حصر تكلفة المشتريات المستوردة والبضائع بغرض البيع التى تشترى من الخارج وينقسم هذا الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

حـ/ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع حـ/ ١٣٦

حساب / ١٣٦١ -اعتمادات مستندية	حساب / ١٣٦٢ رسوم جمركية
ويبين هذا الحساب تكلفة المشتريات المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائى بالمخازن وذلك بدون الرسوم الجمركية •	ويخصص هذا الحساب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق •

ويخصص حـ/ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع (حـ/ ١٣٦) لشراء البضائع من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع ، أما الجزء الآخر فخصص لشراء الاصول الثابتة ضمن الانفاق الاستثمارى والسابق التعرض له •

وقد تم فصل الرسوم الجمركية فى حساب فرعى آخر حيث أنهـا لاتعتبر تكلفة على المستوى القومى •

× المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المتعلقة بالاعتمادات المستندية :

سبق القول أن حساب الاعتمادات المستندية (حـ/١٣٦) يرتبط

بشراء البضائع والمستلزمات السلعية من السوق الخارجية ، ولايضاح ذلك نعرض المثال التالى :

نفترض أن احدى الوحدات الاقتصادية قامت بفتح اعتمـــــاد مستندى بما يعادل ١٨٠٠٠٠ جنيه ، وورد اشعار خصم من البنك بمصروفات فتح الاعتماد وقدرها ١٢٠٠ جنيه فان القيود طبقـــا لمقتضيات النظام المحاسبى والتى تجريها الوحدة هى :

(١) اثبات قيد الاستحقاق للاعتماد ومصروفاته :

١٨٠٠٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع
اعتمادات مستندية

١٨٠٠٠٠ الى حـ/ الموردون
موردو الخارج

(٢) اثبات قيد السداد :

١٨٠٠٠٠ من حـ/ الموردون
حـ/ موردوا الخارج

١٨٠٠٠٠ الى حـ/ بنك جارى
حـ/ بنك تمويل نشاط جارى

(٣) اثبات قيام البنك بخصم مصاريف فتح الاعتماد (عمولة البنـــك وأجور المراسلين والبرقيات) :

استحقاق :

١٢٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع
حـ/ اعتمادات مستندية
١٢٠٠ الى حـ/ موردو قطاع عام أعمال

ثم تجرى قيد السداد :

١٢٠٠ من حـ/ مورد و قطاع عام أعمال

١٢٠٠ الى حـ/ بنك جارى

حـ/ بنك تمويل نشاط جارى

(٤) اثبات مصروفات الشحن والنقل والتأمين والرسوم الجمركية :

استكمالا للمثال السابق نفترض أن البضاعة التى قام المورد بشحنها تعادل قيمتها نحوا من ٩٠٠٠٠ جنيه ، وقد وردت مطالبات عن المصروفات المتعلقة بها وبياناتها كالآتى :

٧٠٠٠ جنيه مصروفات شحن ونقل وتأمين .

٩٠٠٠ جنيه رسوم جمركية .

فان القيود المحاسبية تكون كما يلى :

١٦٠٠٠ من حـ/ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع

٧٠٠٠ اعتمادات مستندية

٩٠٠٠ رسوم جمركية

الى مذكورين

٧٠٠٠ حـ/ الموردون

مورد و قطاع ...

٩٠٠٠ حـ/ الدائنون المتنوعون

مصلحة الجمارك رسوم

جمركية على بضائع مستوردة

ثم يجرى قيد السداد بجعل حـ/ الموردون ، حـ/ الدائنون المتنوعون مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا كما يلى

من مذكورين :

٧٠٠٠ حـ/ الموردون

موردون قطاع ـــ

٩٠٠٠ حـ/ الدائنون المتنوعون

مصلحة الجمارك

١٦٠٠٠ الى حـ/ بنك جارى

بنك بتمويل نشاط جارى

(٥) وصول البضاعة :

عند وصول الاصناف واضافتها الى المخازن تحسب تكلفة البضاعة بحيث تشتمل الرسوم الجمركية وتكاليف البضاعة بالكامل ويكـــون القيد على النحو التالى :

١٠٦,٦٠٠ من حـ/ مخزن ٠٠٠ (حسب نوع المستلزمات السلعية المشتراه)

أو

من حـ/ مشتريات بضائع بغرض البيع خارجية

١٠٦,٦٠٠ الى حـ/ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع

٩٠٠٠٠ اعتمادات مستندية

٧٠٠٠ شحن وتأمين

٦٠٠ نصيب الشحنة من مصروفـــات فتح الاعتماد

$\frac{١٢٠٠}{١٨٠٠٠٠} \times ٩٠٠٠٠ =$ ٦٠٠ جنيه

٩٠٠٠ رسوم جمركية

(٦) استيراد البضاعة بتسهيل ائتماني :

قد يتم تمويل الاعتماد بتسهيل ائتماني من البنك وذلك لمدة يتفق عليها ، وقد خصص النظام المحاسبي حساب "جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية" لاثبات حركة الاعتمادات التي يتم تمويلها بمعرفة البنك ، وبذلك يتم اثبات فتح الاعتماد وتمويله كما يلي :

أ - فتح الاعتماد : لا يختلف عما سبق عرضه .

ب - تمويل الاعتماد بواسطة البنك :

× من حـ/ موردو الخارج

× الى حـ/ بنوك دائنة

حـ/ جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية

ولا يختلف باقي القيود عما سبق بيانه وعند انتهاء فترة التسهيل الائتماني يخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجاري ويخطر بذلك الوحدة ويكون القيد كما يلي :

× من حـ/ بنوك دائنة

حـ/ جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية

× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجاري

خامسا : حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ/١٣٧ :

يحتاج المحاسب القومي الى بيانات عن الهيكل الانتاجي في الوحدات الاقتصادية ويوفر هذا الحساب البيانات اللازمة لحصر حركة الانتاج مقوما بأسعار البيع ، حتى يتمكن المخطط من

تقدير العرض من السلع ، ومقارنة حجم الطلب عليها وكذلك الحصول على مؤشرات اقتصادية .

وقبل صدور النظام المحاسبي الموحد كانت النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات لا تفي بما يطلبه المحاسب القومي من بيانات عن الانتاج حيث أن المبادئ المحاسبية لا تزال متمسكة بتقويم هذا الانتاج على أساس التكلفة ، وللتوفيق بين المحاسب القومي ومحاسب الوحدة الاقتصادية أقر النظام المحاسبي التكلفة كأساس لتقويم المخزون من الانتاج ، واستحدث حساب مدين لحركة الانتاج التام حـ/ ١٣٢ ، ويقابله حساب دائن للانتاج تحت البيع حـ/ ٢٧١ ، وهذان الحسابان متقابلان ووسيطان لخدمة أغراض التخطيط والرقابة ، فمن أجل الرقابة على قيمة الانتاج التام والمخزون من هذا الانتاج مقوما بسعر البيع وكذلك من أجل تحقيق الرقابة على أسعار البيع والتأكد من أن أى تغير في هذه الاسعار يرجع الى قرار من السلطة المختصة فقد استحدث النظام المحاسبي الموحد الحسابين السابقين وفيما يلي شرحا لهما :

ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/ ١٣٧	ح/ الانتاج التام تحت البيع ح/ ٢٧١
يقيد فى هذا الحساب فى الجانب المدين المخزون أول الفترة بالسعر المحدد بالخطة وكذلك قيمة انتاج الفترة بسعر البيع المحدد ، وفى الجانب الدائن تظهر مبيعات الفترة بسعر البيع الفعلى كما يقيد فى هذا الحساب التغيرات بالنقص أو الزيادة فى قيمة المخزون والتى تنتج من التغيرات فى أسعار البيع وذلك عند حدوث أى تغيير فى هذه الاسعار وبالنسبة للكميات الموجودة فى مخازن الوحدة فى تاريخ التغير .	وهو الحساب المقابل لحساب حركة الانتاج التام بسعر البيع وتقيد فيه نفس البنود السابقة وبطريقة عكسية .

وعلى ذلك فطريقة القيد فى الحسابين لاتسمح بوجود رصيد لهما يظهران فى الميزانية ولكنهما كالحسابات النظامية فيظهران فى الجانبين بدون رصيد ، ويجب التنبيه أن دور الحسابين السابقين يختلف عن الحسابات النظامية ، فالاخيرة تعبر عن الحقوق والالتزامات المحتملة ، بينما هذين الحسابين استحدثا لاغراض خدمة المحاسب القومى .

أما عن قيود اليومية فتتمثل فى الآتى :

(١) اثبات مخزون الانتاج التام أول الفترة (بسعر بيع المخطط):

من حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى حـ/ الانتاج التام تحت البيع

(٢) اثبات الانتاج خلال الفترة (بسعر البيع المخطط) :

من حـ/ حركة الانتاج بسعر البيع
الى حـ/ الانتاج التام تحت البيع

(٣) اثبات المبيعات (وفقا لسعر البيع المخطط) :

من حـ/ الانتاج التام تحت البيع
الى حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع

(٤) اثبات مردودات أو مرتجعات المبيعات (بسعر البيع المخطط)

من حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى حـ/ الانتاج التام تحت البيع

(٥) عند تغير أسعار البيع :

اذا ما تم تعديل أسعار البيع يقوم مخزون الانتاج وقت التغيير وفقا للسعرين الجديد والقديم وتثبت فروق هذه الأسعار بقيود تسوية كما يلى :

(أ) عند زيادة الأسعار الجديدة عن سعر البيع المخطط :

من حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى حـ/ الانتاج التام بسعر البيع

(ب) عند نقص الأسعار الجديدة عن الأسعار المخططة :

من حـ/ الانتاج التام تحت البيع
الى حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع

أما مخزون الانتاج التام المتاحة نهاية السنة المالية فيتم بشأنه عمل الآتى :

١ - تحسب قيمة المبيعات الفعلية وفقا لما حددها النظام على أنها القيمة الصافية للمبيعات المسلمة خلال الفترة مخصوما منها قيمة مرتجعات المبيعات خلال الفترة .

٢ - يستنتج متوسط المبيعات الفعلية كما يلى :

قيمة المبيعات الفعلية ÷ الكميات المباعة خلال الفترة

ويستخدم هذا المتوسط فى حساب فرق تقييم التغير فى المخزون[1] وفى تسوية حسابى (حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ/ ١٣٢) ، والانتاج التام تحت البيع حـ/ (٢٧) فتستنتج الفروق كما يلى :

الفروق = (وحدات مخزون الانتاج التام آخر السنة × المتوسط المرجح لقيمة المبيعات الفعلية) - (وحدات مخزون الانتاج التام آخر السنة × سعر البيع المخطط) .

ثم تثبت الفروق بقيد واحد من القيدين التاليين :

(أ) اذا كانت الفروق موجبة :

من حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع
الى حـ/ الانتاج التام تحت البيع

---

(١) سيتم التعرض عن هذا الحساب بالتفصيل فى الباب الرابع من هذا الكتاب .

(ب) اذا كانت الفروق سالبة :

من حـ/ الانتاج التام تحت البيع

الى حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع

٦ - اقفال حسابى حركة الانتاج التام بسعر البيع حـ/ ١٣٧ ، الانتاج التام بسعر البيع حـ/ ٢٧١ فى نهاية العام ونتيجة لقيود تسوية الفروق السابق الاشارة اليها يصبح رصيد الحسابين المتقابلين (حـ/ ١٣٧ ، حـ/ ٢٧١) معبرا عن قيمة مخزون الانتاج التام آخر السنة وفقا للمتوسط المرجح لقيمة المبيعات الفعلية .

وعلى ذلك يتم اقفال الحسابين المتقابلين (حـ/ ١٣٧ ، حـ/ ٢٧١) على النحو التالى :

من حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع - ٢٧١

الى حـ/ حركة الانتاج التام بسعر البيع - ١٣٧

المبحث الثالث

حسابات الأصول الأخرى

سبق أن بينا فى المبحثين السابقين حسابات الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ والمخزون ، ويبين هذا المبحث حسابات الاصول الاخرى وهى الاقراض طويل الاجل ، والاستثمارات المالية والمدينون ، والحسابات المدينة المختلفة ، والنقدية بالصندوق وبالبنوك ، وفيما يلى شرح لما سبق :

أولا : الاقراض طويل الأجل (حـ/١٤) :

خصص النظام حـ/ اقراض طويل الاجل (حـ/١٤) لاظهار حركة القروض طويلة الاجل التى تمنحها الوحدة للغير ، ولقد تطلب النظام فى هذا الصدد التفرقة بين القروض المحلية والقروض الخارجية فخصص للأولى الحساب المساعد حـ/ اقراض محلى طويل الاجل (حـ/١٤١) وخصص للثانية الحساب المساعد حـ/ اقراض للخارج طويل الأجل (حـ/١٤٢) .

وتتلخص المعالجة المحاسبية لحساب الاقراض طويل الأجل كما يلى :

(١) اثبات عقد القرض :

× من حـ/ اقراض طويل الأجل
حـ/ اقراض محلى طويل الأجل
حـ/ اقراض للخارج طويل الاجل
× الى حـ/ بنك جارى
ج/ بنك تمويل نشاط استثمارى

(٢) عند استرداد القرض (دفعة واحدة أو على دفعات) :

× من حـ/ بنك جارى
حـ/ بنك تمويل النشاط الجـارى

× الى حـ/ اقراض طويل الأجل
حـ/ اقراض محلى طويل الاجل
حـ/ اقراض للخارج طويل الاجل

ثانيا : الاستثمارات المالية (حـ/ ١٥) :

يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات المختلفة فى كل مـن السندات الحكومية والاوراق المالية المحلية والاستثمارات الأجنبيـة وينقسم الى الحسابات الفرعية التاليـة :

(حـ/١٥١) استثمارات فى سندات حكوميـة
- سندات حكومية حـ/ ١٥١١
- ايداع بالبنك المركزى مقابل احتياطـى يستثمر فـى سندات حكومية حـ/ ١٥١٢

(حـ/١٥٢) استثمارات فى أوراق مالية محليـة
- أسهم
- سندات حملـة أسهم
- شهادات استثمـار
- أوراق مالية أخرى

(حـ/١٥٣) استثمارات أجنبيـة

ويقضى النظام المحاسبى الموحد فصل تكلفة الاستثمار فـى أول الفترة عن تكلفة الاستثمارات المشتراه خلال الفترة •

وقد قصر النظام هذا الحساب على الاستثمارات المالية فقط دون سواها من الاستثمارات فى عقارات ، كما هو الحال فى بعض وحدات القطاع العام .

وتعتبر الاستثمارات المالية من التحويلات الرأسمالية لذلك أدرجت فى مجموعة مستقلة .

- ما يترتب على بيع الاستثمارات المالية من ربح أو خسارة يعالج محاسبيا كأرباح أو خسائر رأسمالية حسب الأحوال .
- يتم دفع ثمن شراء الاستثمارات المالية بجعل حـ/ البنك تمويل نشاط استثمارى دائنا .
- عند بيع الاستثمارات المالية يلزم توسيط حـ/ مدينون مختلفون حسب النوع وعند تحصيل القيمة يكون عن طريق البنك حـ/ جارى (تمويل نشاط جارى) .

وفيما يلى القيود المحاسبية الخاصة بالاستثمارات المالية :

(١) اثبات شراء الاستثمارات المالية :

× من حـ/ استثمارات فى سندات حكومية
حـ/ سندات حكومية

× أو حـ/ استثمارات فى أوراق مالية محلية
حـ/ أسهم
أو حـ/ استثمارات أجنبية

× الى حـ/ دائنون مختلفون
- حـ/ دائنو شراء سندات حكومية
- حـ/ دائنو شراء استثمارات فى أوراق مالية محلية .
- حـ/ دائنو شراء استثمارات أجنبية

(٢) اثبات سداد قيمة الاستثمارات المشتراه :

وذلك بجعل حـ/ دائنون مختلفون بأنواعه مدينا وبنك تمويل نشاط استثماري دائنا .

(٣) اثبات عمليات بيع استثمارات مالية :

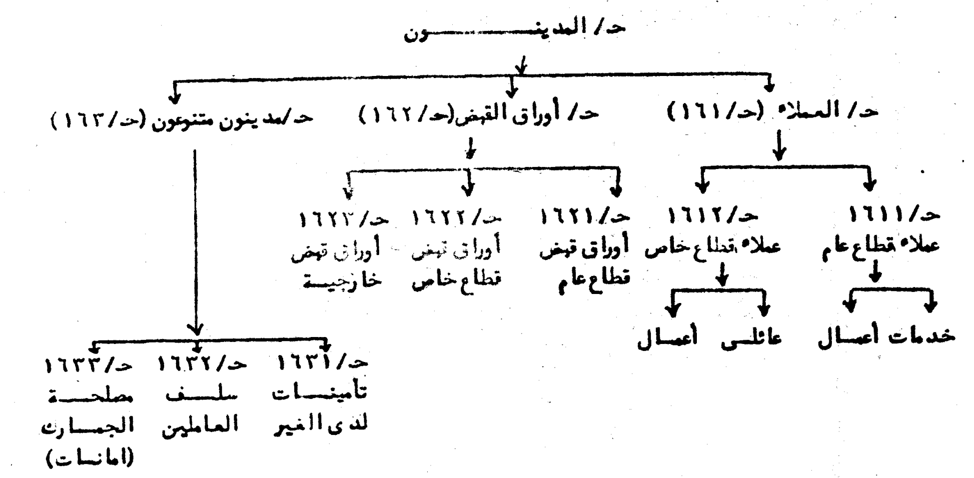
× من حـ/ مدينون مختلفون
- حـ/ مدينو بيع أوراق مالية
- حـ/ مدينو بيع استثمارات مالية أخرى (بما فى ذلك الاستثمارات الأجنبية)

× الى حـ/ استثمارات فى أوراق مالية محلية
حـ/ الاسهم
× الى حـ/ استثمارات أجنبية .

(٤) ثم يجرى قيد تحصيل قيمة الاستثمارات المباعة ، بجعل حـ/بنك تمويل نشاط جاري مدينا ومدينون مختلفون دائنا .

ثالثا : المدينون (حـ/ ١٦) :

ويشمل بند المدينون حسب ما ورد بالنظام المحاسبى الموحد على الحسابات الفرعية التالية :



ح/ المدينـــــــون
ح/ العملاء (ح/١٦١)
ح/ أوراق القبض (ح/١٦٢)
ح/مدينون متنوعون (ح/١٦٣)
ح/١٦١١ عملاء قطاع عام
ح/١٦١٢ عملاء قطاع خاص
خدمات
أعمال
عائلى
أعمال
ح/١٦٢١ أوراق قبض قطاع عام
ح/١٦٢٢ أوراق قبض قطاع خاص
ح/١٦٢٣ أوراق قبض خارجية
ح/١٦٣١ تأمينات لدى الغير
ح/١٦٣٢ سلف العاملين
ح/١٦٣٣ مصلحة الجمارك (امانات)

ويعبر هذا الحساب عن قيمة حقوق الوحدة الاقتصادية قبل الغير سواء كانت هذه الحقوق ناتجة عن مباشرة الوحدة لنشاطها الجارى أو عن عمليات لا ترتبط بشكل مباشر بهذا النشاط وقد تم تقسيم هذا الحساب تبعا لذلك الى :

١ - حسابات تعبر عن المديونية الناتجة عن مباشرة النشاط الجارى ويمثلها :

- ح/ العملاء - ١٦١
- ح/ أوراق قبض - ١٦٢

٢ - حسابات تعبر عن عمليات لا ترتبط بمباشرة النشاط الجارى ويمثلها :

- ح/ مدينون متنوعون - ١٦٣

٣ - حسابات ذات طبيعة خاصة : وتتمثل فى ح/ مدينو ايرادات تأمينية - ١٦٤ والذى يعكس استحقاق وتحصيل الايرادات ... الخاصة بالوحدات التى تعمل فى المجال التأمينى [1] .

العملاء - ح/ ١٦١ :

ويعبر رصيد هذا الحساب عن اجمالى أرصدة حسابات العملاء الصاعدة وبالتالى يجعل مدينا باجمالى مبيعات النشاط الجارى [2] سواء نقدية أو آجلة وتتضمن مبيعات الانتاج التام ، وبضائع بغرض

---

(١) هذا الحساب مضاف بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٠ لسنة ١٩٨٥ .

(٢) كذلك يدرج ضمن ح/العملاء قيمة مبيعات الوحدة على الحساب للعاملين بها .

البيع ، وايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة والمبيعات مــن مخلفات الانتاج كذلك يكون هذا الحساب أيضا مدينا بقيمــة أوراق القبض المرفوضة ثم يكون دائنا بما يلى :

- المتحصلات من المدينين .
- أوراق القبض المسحوبة على المدينين .
- مردودات ومرتجعات ومبيعات .
- الديون المعدومة .
- الخصم المسموح به .

وتطلب النظام المحاسبى الموحد تقسيم ح/ العملاء - ١٦١ تقسيما قطاعيا وفقا للتقسيم القطاعى للاقتصاد القومى وذلك على النحو التالى :

١٦١١ عملاء من القطاع العام :

١٦١١١ عملاء من القطاع العام - خدمات .

١٦١١٢ عملاء من القطاع العام - أعمال .

١٦١٢ عملاء من القطاع الخاص :

١٦١٢١ عملاء من قطاع عائلى .

١٦١٢٢ عملاء من قطاع أعمــال .

١٦١٣ عملاء من الخارج .

قد يحدث أحيانا أن يقوم بعض العملاء بدفع مبالغ مقدما للوحــدة الاقتصادية عند تعاقد الوحدة معهم . وفى هذه الحالة تدرج هــذه المبالغ المقدمة فى الجانب الدائن من ح/ العملاء ، وذلك وفقا للقيــد التالى :

من حـ/ بنك جـاري
حـ/ بنك تمويل النشاط الجاري
الى حـ/ العملاء
عملاء قطاع عام - خدمات (مثلا)

فاذا لم يتم تنفيذ التعاقد حتى نهاية السنة المالية يظهر رصيد حـ/ العملاء - ١٦١ في هذه الحالة دائنا (أو شاذا) ضمن حـ/ الأرصدة الأخرى - ٢٧٣ في جانب الخصوم بقائمة المركز المالي دون اجراء مقاصة بين هذا الرصيد (الشاذ) والأرصدة المدينة لحساب العملاء .

أوراق القبض - حـ/ ١٦٢ :

ويوضح هذا الحساب حركة أوراق القبض الخاصة بعملاء النشاط الجاري فيجعل مدينا باجمالي قيمة الأوراق المسحوبة على العملاء أو المقدمة منهم ، ثم يجعل دائنا بقيمة ما يتم تحصيله أو خصمه أو رفضه من هذه الأوراق .

أما أوراق القبض التي تحصل عليها الوحدة من غير العملاء لا تثبت في حـ/ أوراق القبض - ١٦٢ المشار اليه حيث أنه يختص بأوراق القبض الناتجة عن النشاط الجاري ، وانما تثبت في حساب يفتح لهذا الغرض ضمن (الأرصدة المدينة الأخرى - ١٧٢) .

وبناء على ذلك فقد تم تقسيم حـ/ أوراق القبض - ١٦٢ بنفس تقسيم حـ/ العملاء - ١٦١ وذلك مع ملاحظة عدم تقسيم حـ/ أوراق القبض من القطاع العام الى خدمات وأعمال وذلك على النحو التالي :

١٦٢١ حـ/ أوراق قبض ـ قطاع عام ـ أعمال

١٦٢٢ حـ/ أوراق قبض ـ قطاع خاص

١٦٢٢٢١ أوراق قبض ـ قطاع عائلى

١٦٢٢٢ أوراق قبض ـ قطاع أعمال

١٦٢٣ حـ/ أوراق قبض ـ من الخارج

وتكون القيود المحاسبية الخاصة بأوراق القبض على النحو التالى :

١) استلام الوحدة للأوراق من العملاء :

من حـ/ أوراق القبض ـ ١٦٢
(حسب القطاعات)

الى حـ/ العملاء ـ ١٦١
(حسب القطاعات)

٢) تحصيل أو خصم الأوراق لدى البنك :

من مذكوريـن :

حـ/ مستلزمات خدمية ـ ٣٢
حـ/ مصروفات متنوعة ـ ٣٣٨
حـ/ عمولة ومصروفات البنك ـ ٣٣٨٥
حـ/ بنك جارى ـ ١٨١
حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى ١٨٢١

الى حـ/ أوراق القبض ـ ١٦٢
(حسب القطاعات)

٣) رفض بعض الأوراق :

من حـ/ العملاء — ١٦١
(حسب القطاعات)

الى حـ/ أوراق القبض — ١٦٢
(حسب القطاعات)

مدينون متنوعون — ١٦٣ :

ويعبر هذا الحساب عن حقوق الوحدة الاقتصادية المترتبة عن عمليات لا تتعلق بنشاطها الجارى • وقد تم تقسيم هذا الحساب الى ثلاث حسابات فرعية هى :

تأمينات لدى الغير — ١٦٣١
سلف العاملين — ١٦٣٢
مصلحة الجمارك — أمانات — ١٦٣٣

وحيث أنه تم ادراج هذه الحسابات بقائمة مدفوعات النشاط الاستثمارى والرأسمالى عند اعداد قوائم الموازنة النقدية فانه يلزم — كما تطلب النظام — معالجة المدفوعات الخاصة بهذه الحسابات فى حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثمارى — ١٨٢٢ وذلك على النحو التالى:

التأمينات لدى الغير حـ/ ١٦٣١ :

ويوضح هذا الحساب حركة التأمينات الخاصة بالوحدة والموجودة لدى الغير كتأمينات الايجارة وتأمينات الانارة والمياه ، والتأمينات الابتدائية والنهائية عن عقود التوريد •

١ - دفع التأمين :

من حـ/ مدينون متنوعون - ١٦٣

حـ/ تأمينات لدى الغير - ١٦٣١

(تأمين ٠٠٠٠٠)

الى حـ/ بنك جـارى - ١٨٢

حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثمارى - ١٨٢٢

٢ - استرداد التأمين :

من حـ/ بنك جارى - ١٨٢

من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى - ١٨٢١

الى حـ/ مدينون متنوعون - ١٦٣

حـ/ تأمينات لدى الغير - ١٦٣١

سلف العاملين : حـ/ ١٦٣٢

ويبين هذا الحساب حركة السلف النقدية الممنوحة للعامليـــن(١) فيجعل مدينا بقيمة تلك السلف النقدية الممنوحة خلال العام ودائنـــا بما يتم تحصيله منها وذلك على النحو التالى :

١) عند دفع السلف النقدية :

من حـ/ مدينون متنوعون - ١٦٣

حـ/ سلف العاملين - ٦٣٢

الى حـ/ بنك جارى - ١٨٢

حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثمارى - ١٨٢٢

٢) عند استرداد السلفة :(دفعة واحدة أو على دفعات) :

من حـ/ الأجور (عندما تخصم من الأجور) ـ ٣١
أو من حـ/ نقدية بالصندوق (عندما يتم تحصيلها نقدا) ـ ١٨١
أو من حـ/ بنك جارى (عندما يتم تحصيلها بشيكات) ـ ١٨٢
حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
الى حـ/ مدينون متنوعون ـ ١٦٣
حـ/ سلف العاملين ـ ١٦٣٢

مصلحة الجمارك ـ أمانات ـ حـ/ ١٦٣٣ :

قد تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بدفع مبالغ كأمانات لمصلحة الجمارك على ذمة التخليص الجمركى على واردات هذه الوحدات. ويجعل هذا الحساب مدينا بمقدار ما يدفع كأمانة ودائنا بما يتم تسويته منها وذلك على النحو التالى :

١) عند دفع الأمانة :

من حـ/ مدينون متنوعون ـ ١٦٣
حـ/ مصلحة الجمارك ـ أمانات ـ ١٦٣٣
الى حـ/ بنك جارى ـ ١٨٢
حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثمارى ـ ١٨٢٢

٢) عند التسوية مع الأمانـة :

من حـ/ دائنون متنوعون ـ ٢٦٣

حـ/ مصلحة الجمارك ـ ٢٦٣٣

حـ/ رسوم جمركية على أصول ثابتة مستوردة (مثلا)

الى حـ/ مدينون متنوعون ـ ١٦٣

حـ/ مصلحة الجمارك ـ أمانات ٠ ـ ١٦٣٣

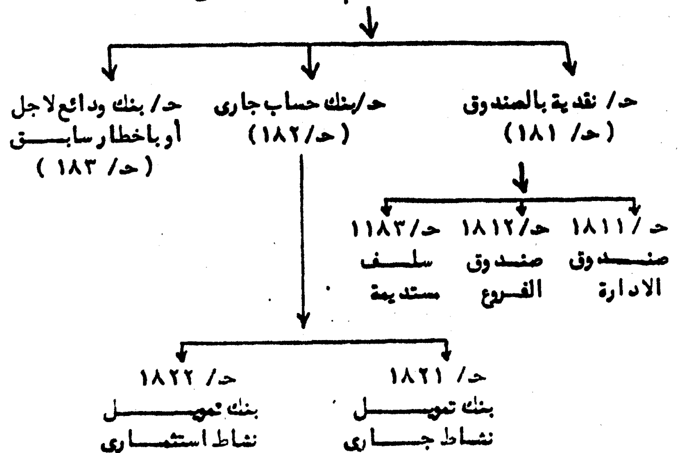
رابعا : حسابات مدينة مختلفـــة (ح/ ١٧) :

وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التاليـــــــــة :

ح/ مدينون مختلفـون (ح/ ١٧١)	ح/ أرصدة مدينة أخـــرى (ح/ ١٧٢)	ح/ ايرادات جارية وتخصيصيـــة مستحقة (ح/ ١٧٣)
ويخصص هذا الحساب لتسجيل عمليات بيع الاصول بما فى ذلك الاوراق المالية والاستثمارات الاخـــرى • وينقسم هذا الحساب الى : — مدينو بيع أصول • — مدينو اهلاك سنـدات حكوميـــة • — مدينو بيع أوراق مالية — مدينو بيع استثمـــارات مالية أخرى .	ويجمع أرصدة الحسابات المدينـة الاخرى التى لم تدرج تحت أى من الحسابات المدينة السابـق الاشارة اليها وهى : — المستلزمات الخدمية المقدمة • — المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة وينحصر ذلك عـادة فى الايجارات المقدمة • — العجز غير الطبيعى فى حالة تحديد المسئول عن هـذا العجز • — أوراق القبض غير المتعلقـة بحساب العملاء •	ويظهر هذا الحساب الايـــرادات الجارية والتخصيصية المستحقة مثـــل الاعانات ، ايرادات أوراق ماليـــة ، فوائد دائنة ، ايجارات دائنـــة ، تعويضات ، ايرادات متنوعة ، ايرادات سنوات سابقة ، وسوف نتعرض لكــل لما تقدم عند شرح المـــوارد •

خامسا : نقدية بالصندوق والبنوك (حـ/ ١٨) :

ويظهر هذا الحساب حركة النقدية بالصندوق وحركة الحسابات الجارية بالبنوك وينقسم هذا الحساب الى :



من التبويب السابق : يعبر هذا الحساب عن حركة النقدية السائلة سواء الموجودة بالصندوق أو المودعة لدى البنوك ويقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة التالية :

- نقدية بالصندوق - ١٨١
- بنك حساب جارى - ١٨٢
- بنك ودائع لأجل وباخطار سابق - ١٨٣

النقدية بالصندوق حـ/ ١٨١ :

وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية :

- حـ/ صندوق الادارة - ١٨١١ :

ويكون هذا الحساب مدينا برصيد أول المدة وبالمقبوضات ودائنا بالمدفوعات التى تتم منه ٠

- ح/ صندوق الفروع - ١٨١٢ :

ويجعل هذا الحساب مدينا برصيد أول المدة وبكافة المقبوضات التى تتم عن طريقه ٠ كما يجعل دائنا بايداعات للفرع فى حساب الوحدة بالبنك وبما قد يسدده لصندوق الادارة ٠

ح / سلف مستديمة - ١٨١٣ :

ويصور هذا الحساب حركة السلف المستديمة حيث لا تخرج طبيعة هذه السلف عن كونها نقدية بالصندوق ، اذ أنها تستخدم فى الانفاق فى نواحى محددة وفى اطار قواعد منظمة له ، كما أن لها صفة الاستمرارية حيث يتم استعاضة المنصرف منهما ٠

<u>بنك حساب جارى - ١٨٢ :</u>

ويوضح هذا الحساب حركة المقبوضات والمدفوعات التى تتم عن طريق البنك ، وقد تطلب النظام المحاسبى الموحد ما يلى :

- فيما يتعلق بالمقبوضات التى تتم عن طريق البنك لا يستدعى تحليلها الى مقبوضات نشاط جارى ، ومقبوضات نشاط استثمارى ٠ أى تعالج المقبوضات جميعها باعتبارها تخص النشاط الجارى ٠
- فيما يتعلق بالمدفوعات التى تتم عن طريق البنك فيجب تحليلها الى مدفوعات تخص النشاط الجارى ومدفوعات تخص النشاط الاستثمارى ٠

وبالتالى فقد تم تقسيم حـ/ بنك جارى ١٨٢ الى الحسابين الفرعيين التاليين :

١٨٢١ ــ حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى :

وتدرج به جميع المقبوضات (سواء تخص النشاط الجارى أو الاستثمارى) بالاضافة الى مدفوعات النشاط الجارى فقط .

١٨٢٢ ــ حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثمارى :

وتدرج به مدفوعات النشاط الاستثمارى فقط .

بنك ودائع لأجل وباخطار سابق ــ ١٨٣ :

ويوضح هذا الحساب حركة الودائع الخاصة بالوحدة الاقتصادية سواء كانت بأجل أو باخطار سابق . وبالتالى يكون مدينا بقيمة هذه الودائع ودائنا بما يتم سحبه منها وكذلك بالفوائد المستحقة على هذه الودائع .

الفصـل الثانـي

حسابـات الخصـــوم

طبقا للتبويب المحاسبى التقليدى فان الخصوم تصنف فى ثلاثـة مجموعـات هى حقوق الملكية والخصوم الثابتة والخصوم المتداولـة ، الا أن النظام المحاسبى الموحد صنف الخصوم تبعا للمفهـوم الاقتصادى فى مجموعات هى " رأس المال حـ/ ٢١ " ، " احتياطيـات حـ/ ٢٢ " ، " مخصصات حـ/ ٢٣ " ، " قروض طويلة الأجـل حـ/ ٢٤ " " بنوك دائنة حـ/ ٢٥ " ، " دائنون حـ/ ٢٦ " ، " حسابات دائنـة مختلفة حـ/ ٢٧ " .

ومن ناحية أخرى يمكن تقسيم الحسابات السابقة من زاوية كونهـا مصادر تمويل الى مجموعتين الاولى مصادر (موارد) تمويل داخلـى أو ذاتى وتشمل رأس المال والاحتياطيات والفائض المرحل والمخصصات والثانية مصادر تمويل خارجى وتشمل حسابات القروض طويلة الأجـل والبنوك الدائنة والدائنون والحسابات الدائنة المختلفة .

ويلاحظ من ناحية أن حساب رأس المال (حـ/ ٢١) قد قسم الـى حسابين مساعدين هما حساب رأس المال المملوك (حـ/ ٢١١) و .. وحساب مساهمة الحكومة (تسدد) (حـ/ ٢١٢) ، وذلك خلافـا للتبويب المحاسبى التقليدى حيث يتم التمييز بين كل من رأس المـال المصرح به ورأس المال المصدر ورأس المال المدفوع ، الا أن التقسيم الذى أخذ به النظام قد اقتضته طبيعة الامور فى وحدات القطـاع العام ، ويلاحظ من ناحية أخرى أن جميع المخصصات يتم اظهارهـا

فى جانب الخصوم من الميزانية بما فى ذلك المخصصات المرتبطة بالاصول خلافا للعرف المحاسبى والذى يقضى باظهار المخصصات الاخيرة مطروحة من الاصول المقابلة فى جانب الاصول من الميزانية وذلك لتسهيل تحديد مصادر التمويل الذاتى المتاحة .

ونظرا لأن المعالجات الخاصة بحسابات الخصوم فيما عدا حساب رأس المال ترتبط باثبات وتوجيه العمليات المالية المتعلقة بالاصول والاستخدامات والموارد وباعداد حسابات النتيجة ، لذا نبين فى هذا الفصل شرحا للقيود الخاصة برأس المال ، ثم نعرض مكونات كل حساب من حسابات الخصوم الاخرى بقصد تعريف القارئ بمحتوى كل حساب .

أولا : رأس المال (حـ/٢١) :

كما سبق الاشارة فان حساب رأس المال ينقسم الى حسابين مساعدين هما حساب رأس المال المملوك وحساب مساهمة الحكومة (تسدد) ، الا أن النظام لم يتعرض لطريقة اثبات العمليات المتعلقة بالحساب الأول ، وعليه فان القيود اللازمة لاثبات رأس المال المملوك لا تختلف عن القيود التقليدية ويكون القيد التالى :

١) تقديم رأس المال نقدا :

× من حـ/ بنك جارى
حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
× الى حـ/ رأس المال
حـ/ رأس مال مملوك

٢) تقديم رأس المال عينـا :

من حـ/ تكون سلعى
حـ/ الحسابات المختصة

الى حـ/ رأس المال
حـ/ رأسمال مملوك

أما فيما يختص بحساب مساهمة الحكومة (تسدد) ، فيمثل هـذا الحساب مقدار مساهمة الحكومة فى رأسمال الوحدة الاقتصاديـة فيقيد به المبالغ التى تدفعها وزارة المالية (الخزانة) عن مساهمـة الحكومة فى رأسمالها ، فعند حصول الوحدة على مساهمة الحكومـة نقدا يكون القيد كما يلى :

(١) × من حـ/ بنك جارى
حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

× الى حـ/ رأس المال
حـ/ مساهمة الحكومة (تسدد)

(٢) تكون احتياطى لسداد المساهمة :

ويتم تكوين هذا الاحتياطى اذا حققت الوحدة فائضا قابلا للتوزيع

ويكون القيد المحاسبى كما يلى :

× من حـ/ العمليات الجارية

× الى حـ/ احتياطات وفائض مرحل
حـ/ احتياطى سداد مساهمة الحكومة

(٣) عند استحقاق قسط سداد المساهمة يكون القيد كما يلى :

× من حـ/ احتياطيات وفائض مرحل

حـ/ احتياطى سداد مساهمة الحكومة

× الى حـ/ دائنون متنوعون

حـ/ وزارة المالية

حـ/ جارى

(٤) عند سداد القسط :

× من حـ/ دائنون متنوعون

حـ/ وزارة المالية

حـ/ جارى

× الى حـ/ بنك جارى

حـ/ تمويل نشاط جارى

(٥) تعلية المساهمة على رأس المال المملوك (بعد سداد الأقساط)

× من حـ/ رأس المال

حـ/ مساهمة الحكومة (تسدد)

× الى حـ/ رأس المال

حـ/ رأس المال المملوك

ثانيا : احتياطيات وفائض مرحل (حـ/٢٢) :

يمكن تعريف "الاحتياطى" بأنه كل مبلغ يخصص من الارباح الصافية التى حققتها الوحدة لأغراض معينة ، فالاحتياطى يعتبر توزيعا للربح بخلاف مقابل "المخصص" الذى يعتبر تحميلا عليه قبل الوصول للربح الصافى .

وينقسم حساب " احتياطيات وفائض مرحل " طبقا للنظام الى حسابات مساعدة وهى :

	الدليل
١ ـ ح/ احتياطى قانونى	٢٢١
٢ ـ ح/ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
٣ ـ ح/ احتياطى تمويل مشروعات استثمارية	٢٢٣
٤ ـ ح/ احتياطى عام	٢٢٤
٥ ـ ح/ احتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥
٦ ـ ح/ احتياطى ارتفاع أسعار أصول	٢٢٦
٧ ـ ح/ احتياطيات أخرى	٢٢٧
٨ ـ ح/ فائض مرحل	٢٢٨

وسوف نلقى الضوء على الحسابات المساعدة السابقة :

ح/ احتياطى قانونى ـ ٢٢١ :

ويعتبر هذا الاحتياطى من الاحتياطيات الالزامية اذ تلتزم وحدات القطاع العام بتكوين وحجز نسبة محددة للاحتياطى القانونى بهدف تدعيم المركز المالى للوحدة ، وتحدد هذه النسبة سنويا من قبل مجلس الوزراء ويلاحظ فى هذا المجال ما يلى (١) :

١ ـ يجوز اضافة كل الاحتياطى أو جزء منه الى رأس مال الوحدة وذلك بقرار من الجمعية العمومية للوحدة وموافقة هيئة القطاع العام المشرفة عليها .

(١) وفقا لنص المادة ٤١ من قانون هيئات القطاع العام رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ .

٢ ـ يقف حجز الاحتياطي القانوني اذا ما بلغت قيمته ما يساوى قيمة رأس المال ما لم يصدر قرار من الوزير المختص باستمرار تكوينه وبتحديد نسبة هذا التكوين على أن تكون هذه النسبة التي يحددها الوزير المختص في حدود النسبة التي يحددها مجلس الوزراء كل سنة مالية ٠

ح/ احتياطي يستثمر في سندات حكومية ـ ٢٢٢ :

ويعتبر هذا الاحتياطي أيضا من الوحدات التي تلتزم بتكوينها فقد نص القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ المعدل بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ على تجنيب ٥٪ من الأرباح الصافية سنويا تخصص لشراء سندات حكومية قبل توزيع أية مبالغ على المساهمين وذلك بهدف تدعيم المركز المالي للوحدة من ناحية ، والمساهمة في خطة التنمية من ناحية أخرى ٠

وبوجود وحدات القطاع العام والذى تمتلكها الدولة جزئيا أو كليا أصبحت الوحدات ملزمة[1] بايداع مقابل هذا الاحتياطي بالبنك المركزى يدرج من حساب خاص ضمن حسابات الأصول (ح/ استثمارات مالية ـ ١٥)[2] .

ح/ احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات: ـ ٢٢٣ـ

ويخصص هذا الاحتياطي لتمويل عمليات اقتناء الأصول الثابتة

(١) وفقا لنص المادة ٤١ من قانون هيئات القطاع العام رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣٠

(٢) ح/ ١٥١٢٠

أو ادخال تعديلات أو توسعات على الأصول القائمة أو استبدالهـــا بأصول أخـــرى ٠

ح/ احتياطى عام ٢٢٤ :

وهذا الاحتياطى يتم تكوينه لغرض عام وهو تدعيم المركز المالـــى للوحدة الاقتصادية ٠

ح/ احتياطى مساهمة الحكومة ٢٢٥ :

كما أشرنا عند الحديث عن ح/ رأس المال ـ ٢١ يهدف هـــذا الاحتياطى الى تدبير الأموال اللازمة لسداد مساهمة الحكومـــة فـى رأس مال الوحدة ٠

احتياطى ارتفاع أسعار الأصول ـ ٢٢٦ :

بخصوص مشكلة ارتفاع الأصول الثابتة نص النظام على أنه مـــن الضرورى تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية ، والقيمة التاريخيـــة للأصل وذلك للمحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحـــدة ويعتبر مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيـــع الأرباح ـ ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم " احتياطى الأصـــول ح/٢٢٦ " ٠

وقد ترك النظام للوحدات الاقتصادية حرية تقدير القيمة الاستبدالية للأصول والفرق بينها وبين قيمتها التاريخية ٠

ويلاحظ فى هذا الصدد أن القرار الوزارى رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على احتجاز نسبة ٥٪ من الأرباح القابلة للتوزيع لتكوين احتياطى

ارتفاع أسعار الأصول ٠

ومن ناحية أخرى يتم تغذية احتياطى ارتفاع أسعار الأصول بمقدار ٧٥٪ من قيمة أقساط اهلاك الأصول التى تم اهلاكها دفتريا وما زالت تعمل فى الانتاج ٠

احتياطيات أخرى - ح/ ٢٢٧ :

ويجعل هذا الحساب دائنا بما يلى :

١) قيمة ما يتم احتجازه من الفائض كاحتياطيات غير تلك المشار اليها ، على أن يفتح حساب فرعى مستقل لكل احتياطى يتقرر تكوينه ٠

٢) قيمة الاصول التى تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير فى صورة هدايا أو تبرعات ٠

٣) صافى الأرباح الرأسمالية الناتجة[1] عن بيع أصل من الأصول أو التعويض عنه (أى بعد استقطاع الضرائب المستحقة ان وجدت) أى يتم اقفال ح/ أرباح رأسمالية - ٤٤٣ فى ح/ احتياطيات أخرى - ٢٢٧ ٠

فائض مرحل - ح/ ٢٢٨ :

يتضمن هذا الحساب الفائض المرحل للعام القادم ٠ ومن المعروف أن هذا الحساب لن يظهر بجانب الخصوم الا بعد توزيع الفائض القابل للتوزيع وترحيله الى الحسابات المختصة قبل اعداد الميزانية ٠

---

(١) وفقا لقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٣٧ لسنة ١٩٧٦ ٠

ثالثا : المخصصات : حـ/ ٢٣ :

تضمن الدليل المحاسبي الموحد حـ/ مخصصات - ٢٣ على النحو التالي :

- مخصص اهلاك - حـ/ ٢٣١
- مخصص ضرائب متنازع عليها - حـ/ ٢٣٢
- مخصص ديون مشكوك في تحصيلها حـ/ ٢٣٣
- مخصصات أخرى حـ/ ٢٣٤

مخصص اهلاك - حـ/ ٢٣١ :

ويوضح هذا الحساب مجمع اهلاكات الأصول الثابتة ، ومن ثم فقد قسم فرعيا الى عدد من حسابات مخصص الاهلاك مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة وذلك على النحو التالي :

٢٣١١ مزروعات معمرة قابلة للاهلاك .

٢٣١٢ مباني وانشاءات .

٢٣١٣ آلات ومعدات .

٢٣١٤ وسائل نقل وانتقال .

٢٣١٥ عدد وآلات .

٢٣١٦ أثاث ومعدات مكاتب .

٢٣١٧ ثروة حيوانية ومائيــة .

٢٣١٨ نفقات ايرادية مؤجلــة .

وواضح من اشتمال الدليل المحاسبي الموحد على حـ/ مخصص اهلاك - ٢٣١ أن النظام قد ساير الاتجاه الحديث الذي يتضمن

توسيط حـ/ الاهلاك وذلك على النحو التالى :

أ) عند احتساب الاهلاك :

من حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
حـ/ أهلاك	٣٥٢
حـ/ أهلاك مبانى وانشاءات (مثلا)	٣٥٢٢
الى حـ/ مخصصات	٢٣
حـ/ مخصص أهلاك	٢٣١
حـ/ مخصص أهلاك مبانى وانشاءات	٢٣٢٢

ب) آخر العام : يتم اقفال حـ/ الاهلاك فى حـ/ العمليات الجارية وذلك بالقيد التالى :

من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
الى حـ/ مصروفات تحويلية جارية	٣٥
حـ/ أهلاك	٣٥٢
حـ/ أهلاك مبانى وانشاءات (مثلا)	٣٥٢٢

وإذا كان النظام المحاسبى قد ساير الاتجاه المحاسبى فى طريقة اثبات الاهلاك الا أنه قد تأثر بالمفهوم الاقتصادى للمخصصات والذى ينطوى على اعتبارها مصدرا من مصادر التمويل الذاتى وذلك حينما تطلب النظام اظهار حـ/ المخصصات ـ ٢٣ ضمن جانب الخصوم بالميزانية ٠

مخصص الضرائب المتنازع عليها حـ/ ٢٣٢ :

يتضح من اسم هذا الحساب تكوينه لمقابلة الضرائب المتنازع عليها فقط وبالتالى يكون دائما بقيمة ما يخصص من فائض النشاط الجارى

لمقابلة الضرائب المتنازع عليها مع مصلحة الضرائب كما يجعل مدينـــا بالمسدد من هذه الضرائب بعد تسوية النزاع مع المصلحة ويتضح ذلك من المثال التالى :

فيفرض أن احدى الوحدات الاقتصادية قد قدمت اقرارها الضريبى عن سنة مالية معينة موضحا ضرائب قدرها ١٤٥٠ جنيه تم دفعهـــا بشيك لمأمورية الضرائب المختصة • وقد اعترضت المأمورية على هـــذا الاقرار وحددت الضرائب المستحقة على الوحدة بمبلغ ١٦٠٠ جنيه •

وقررت الوحدة تكوين مخصص بالضرائب المتنازع عليها • وقد تـــم اصدار حكم نهائى فى هذا الشأن يحدد الضريبة المستحقة علـــى الوحدة بمبلغ ١٥٥٠ جنيه ودفعت الوحدة المستحق عليها بشـــيك محرر لصالح مأمورية الضرائب المختصة •

١) استحقاق الضريبة من واقع الاقرار :

١٤٥٠ من حـ/ ضرائب دخلية	٣٦٩
١٤٥٠ الى حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
١٤٥٠ حـ/ مصلحة الضرائب ـ أرباح العام	٢٦٣٢

٢) اصدار شيك بقيمة الضريبة من واقع الاقرار :

١٤٥٠ من حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
١٤٥٠ حـ/ مصلحة الضرائب ـ أرباح العام	٢٦٣٢
١٤٥٠ الى حـ/ بنك جارى	١٨٢
١٤٥٠ حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٣) تكوين مخصص للضرائب المتنازع عليها :

(١٦٠٠ _ ١٤٥٠ = ١٥٠)

١٥٠ من حـ/ تحويلات جارية تخصيصية	٣٦
١٥٠ حـ/ مخصصات بخلاف الأهلاك	٣٦٧
١٥٠ الى حـ/ مخصصات	٢٣
١٥٠ حـ/ مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢

٤) سداد المستحق لمصلحة الضرائب بشيك وترحيل باقي المخصص لحساب ايرادات سنوات سابقة . :

١٥٠ من حـ/ مخصصات	٢٣
حـ/ مخصص ضرائب متنازع عليها	٢٣٢
الى مذكورين	
١٠٠ حـ/ بنك تمويل النشاط الاستثماري[1]	١٨٢٢
٥٠ حـ/ ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها _ ٢٣٣ :

وقد تطلب النظام ربط المعالجة المحاسبية للديون المعدومة بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها وذلك على النحو التالي :

---

(١) حيث أن النظام أدرج المدفوع من الضرائب المتنازع عليها في قوائم الموازنة النقدية ضمن القائمة المخصصة لمدفوعات النشاط الاستثماري . وحيث أن المدفوع يرتبط بالضريبة على أرباح العام فنرى اعتبار المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها من مدفوعات النشاط الجاري بغض النظر عن مواعيد سدادها سواء تمت في نفس السنة أو في سنوات تالية .

١) عند تكوين المخصص أو زيادته :

من حـ/ مخصصات (بخلاف الاهلاك)	٣٦٧
الى حـ/ المخصصات	٢٣
حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٢٣٣

٢) اقفال حـ/ الديون المعدومة ـ ٣٦٦ في حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ـ ٢٣٣ :

وعندما يتم اعدام دين تكون أمامنا أربع حالات هي :

(أ) الدين المعدوم يعادل المخصص : يكون القيد :

من حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٢٣٣
الى حـ/ العملاء	١٦١
حـ/ عملاء قطاع	

(ب) الدين المعدوم يزيد عن المخصص :

من مذكورين	
حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها (بقيمة المخصص)	٢٣٣
حـ/ الديون المعدومة (بالباقي)	٣٦٦
الى حـ/ العملاء	١٦١
عملاء في	...

(جـ) الديون المعدوم يقل عن المخصص :

من حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٢٣٣
الى مذكورين	
حـ/ العملاء بقيمة الدين المعدوم	١٦١
حـ/ عملاء ق	...
حـ/ ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤

(د) الدين المعدوم ليس له مخصص :

من حـ/ الديون المعدومة	٣٦٦
الى حـ/ العملاء	١٦١
حـ/ عملاء ق ...	...

مخصصات أخرى ــ ٢٣٤ :

ويجمل هذا الحساب دائنا بما يتم تكوينه من مخصصات بخلاف المخصصات التى سبق ذكرها مع مراعاة تخصيص حساب فرعى مستقل لكل مخصص على حدة . ويكون القيد الخاص بتكوين هذه المخصصات على النحو التالى :

من حـ/ مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)	٣٦٧
الى حـ/ مخصصات أخرى	٢٣٤
حـ/ ... (اسم المخصص المراد تكوينه)	...

وكما سبق القول فان النظام يقضى باظهار جميع المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها حيث تعد مصدر من مصادر التمويل الداخلى (الذاتى) .

رابعا : قروض طويلة الأجل (حـ/٢٤) :

ويمثل هذا الحساب المبالغ التى تقترضها الوحدة الاقتصادية من الغير على أن يتم سدادها فى بحر فترة تزيد عن سنة ، وينقسم الى الحسابات الفرعية التالية :

١ ـ حـ/ قروض محلية طويلة الأجل (حـ/ ٢٤١) .

٢ ـ حـ/ قروض خارجية طويلة الأجل (حـ/ ٢٤٢) .

وفى هذا الصدد تقضى القواعد العامة التى نص عليها النظام بضرورة التفرقة بين القروض " المحلية " و " الخارجية " مع تبويبها بحسب الغرض منها الى " قروض لشراء أصول جديدة وقروض لشراء أصول قائمة وقروض لشراء مستلزمات سلعية " .

وعند سداد قروض الاصول الثابتة يجعل حساب البنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا ، أما سداد قروض المستلزمات السلعية فيتم عن طريق بنك تمويل النشاط الجارى ، ولا يجوز تعلية الفوائد لحساب القرض ، فالفوائد التى استحقت ولم تدفع تقيد لحساب " مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ فوائد مستحقة " كما سيتضح ذلك فيما بعد .

خامسا : البنوك الدائنة (حـ/ ٢٥) :

وينقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة الآتية :

حـ/ ٢٥١	حـ/ ٢٥٢	حـ/ ٢٥٣
سحب على المكشوف	قروض قصيرة الأجل بضمان	جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

وفيما يلى شرح لما سبق :

× **سحب على المكشوف (حـ/ ٢٥١) :**

ويمثل مديونية الوحدة الاقتصادية للبنوك بدون ضمان "السحب على المكشوف" .

ويلاحظ كما سبق القول أن النظام المحاسبى يقضى بتقسيم "البنك حساب جارى" الى فرعين الأول للنشاط الجارى والثانى للنشاط الاستثمارى ، ولكن النظام لم يتبع هذا الاجراء بالنسبة لحساب السحب على المكشوف .

× **قروض قصيرة الأجل بضمان (حـ/ ٢٥٢) :**

ويمثل مديونية الوحدة للبنوك بضمان اذا كانت مدة السداد سنة فأقل ، وقد يكون الضمان أوراق مالية أو تجارية أو بضائع ... الخ .

× **جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية (٢٥٣) :**

ويظهر قيمة الاعتمادات المستندية التى يتم تمويلها بمعرفة البنك .

ويلاحظ أن النظام لم يتعرض لموضوع تمويل " اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة حيث نص فقط على تمويل اعتمادات مستندية لشراء بضائع " وليس هناك من مفر من استخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الاعتمادات من النوع الاول بواسطة البنك لذى يجب تقسيم الحساب التالى الى حسابين فرعيين هما :

٢٥٣ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية .

٢٥٣١ لشراء أصول ثابتة .

٢٥٣٢ لشراء بضائع .

وقد سبق لنا أن تناولنا هذا الحساب .

سادسا : الدائنون حـ/٢٦ :

يضم هذا الحساب الاجمالى الالتزامات المترتبة على مباشرة الوحدة لنشاطها الجارى فقط ، أما الالتزامات الناشئة من النشاط الاستثمارى فلا تدخل ضمن هذا الحساب ، ولكنها تدخل فى حساب آخر هو " الحسابات الدائنة المختلفة حـ/٢٧ " والذى سنتناوله بعد قليل .

وينقسم حـ/ الدائنون (حـ/٢٦) طبقا لما ورد بالنظام الى حسابات مساعدة هى :

حـ/ ٢٦١	حـ/٢٦٢	حـ/٢٦٣	حـ/٢٦٤
موردون	أوراق دفع	دائنون متنوعون	دائنو توزيعات
التزامات مترتبة على النشاط الجارى		التزامات لا ترتبط مباشرة بالنشاط الجارى	

وفيما يلى شرح لما سبق :

× **موردون حـ/ ٢٦١ :**

يتم تقسيم هذا الحساب حسب القطاعات كما يلى :

١ - موردو القطاع العام وينقسم الى فرعين هما :
× خدمات × أعمال
٢ - موردو القطاع الخاص .
٣ - موردو الخارج .

يتم توسيط حـ/ الموردون حـ/٢٦١ فى العمليات الخاصة بشراء المستلزمات السلعية والخدمية والبضائع بغرض البيع .

× أوراق دفع حـ/ ٢٦٢ :

يتم تقسيم هذا الحساب الى فرعين هما :
١ - أوراق دفع محلية .
٢ - أوراق دفع خارجية .

وهذا الحساب يقتصر على اثبات عمليات أوراق الدفع المرتبطة بالموردين أى التى تنتج بشكل مباشر عن النشاط الجارى للوحدة .

× دائنون متنوعون حـ/ ٢٦٣ :

ويتضمن هذا الحساب ما يلى :
١ - تأمينات للغير
٢ - مصلحة الضرائب .
٣ - مصلحة الجمارك .
٤ - وزارة المالية (الخزانة سابقا) .
٥ - الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .
٦ - جارى المجلس الاعلى للقطاع (المؤسسة سابقا) .

٧ - الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات •

٨ - جارى شركات المجلس الاعلى للقطاع (المؤسسة) •

٩ - هيئات تأمينية أخرى (بخلاف ما سبق ذكره) •

وسوف نوضح فيما يلى طبيعة هذه الحسابات •

ح/ تأمينات للغير - ٢٦٣١ :

ويعبر هذا الحساب عن حركة التأمينات المحصلة من الغير ضمانا لتنفيذ تعهداتهم ، فعند تحصيل هذه التأمينات من الغير يكون القيد المحاسبى :

×× من ح/ بنك جارى	١٨٢
بنك تمويل نشاط جارى	١٨٢١
×× الى ح/ دائنون متنوعون	٢٦٣
تأمينات للغير	٢٦٣١

أما عند رد التأمين للغير بعد تنفيذهم لتعهداتهم يكون القيد المحاسبى :

من ح/ دائنون متنوعون	٢٦٣
ح/ تأمينات للغير	٢٦٣١
الى ح/ بنك جارى	١٨٢
ح/ بنك تمويل استثمارى (١)	١٨٢٢

---

(١) حيث أن المدفوع سدادا لهذه التأمينات قد ورد ضمن مدفوعات النشاط الاستثمارى والرأسمالى فى قوائم الموازنة النقدية •

حـ/ مصلحة الضرائب : ٢٦٣٢ :

ويوضح هذا الحساب قيمة المستحق لمصلحة الضرائب من ضرائب مختلفة ، وما سددته منها الوحدة للمصلحة سواء كانت هذه الضرائب قد احتجزتها الوحدة من الغير عند المنبع ، أو تحملتها نفسها ، ويقسم هذا الحساب جزئيا وتحليليا الى الحسابات التالية :

٢٦٣٢١ ضرائب محتجزة من الغير عند المنبع :

ويتضمن هذا الحساب تلك الضرائب المستحقة على الغير وتقوم الوحدة الاقتصادية بخصمها من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب كضرائب كسب العمل المستحقة على مرتبات العاملين بالوحدة وايرادات القيم المنقولة والدمغة المستحقة على الغير .

وبالتالي ينقسم هذا الحساب الى الحسابين التاليين :

٢٦٣٢١١ كسب عمل ودمغة

٢٦٣٢١٢ قيم منقولة وغيرها

٢٦٣٢٢ ضرائب تتحملها الوحدة : كضريبة الارباح التجارية والصناعية والضرائب العقارية وغيرها من الرسوم الأخرى التي تتحملها الوحدة وبالتالي قسم هذا الحساب الى الحسابات التالية :

٢٦٣٢٢١ ضرائب أرباح العام

٢٦٣٢٢٢ ضرائب عقارية (١)

(١) يقتضى الأمر اعادة النظر في مفردات حـ/مصلحة الضرائب حيث أنه يتضمن ضرائب ورسوم تؤول لجهات أخرى ولا تؤول لمصلحة الضرائب كالضرائب العقارية وضريبة السيارات ورسوم المحلات التجارية ....

٢٦٣٢٢٣ ضرائب ...

ح/ مصلحة الجمارك ـ ٢٦٣٣ :

ويوضح هذا الحساب حركة المستحق لمصلحة الجمارك (١) ـ والمسدد منه خلال الفترة .

كذلك ما يتم تسويته مع "ح/ مصلحة الجمارك ـ أمانـــات ـ ١٦٣٣".

وقد قسم هذا الحساب الى ثلاثة حسابات جزئية هي :

٢٦٣٣١ ح/ رسوم جمركية على أصول ثابتة مستوردة .

٢٦٣٣٢ ح/ رسوم جمركية على بضائع مستوردة .

٢٦٣٣٣ ح/ رسوم انتاج .

ح/ وزارة الخزانة (المالية) ـ ٢٦٣٤ :

ويوضح هذا الحساب حركة المعاملات التى تتم بين الوحـــدة الاقتصادية وبين وزارة المالية سواء ما يتعلق بحصيلة الخزانـــة أو المعاملات الجارية مع هذه الوزارة ، وبالتالى قسم هذا الحساب الى حسابين جزئيين هما :

٢٦٣٤١ ـ ح/ حصيلة الخزانة

٢٦٣٤٢ ـ ح/ حساب جارى

---

(١) قد تدفع الوحدة لمصلحة الضرائب قيمة "أرضية" عندما تتأخر فى انهاء اجراءات التخليص ونرى ادراجها ضمن ح/ تعويضات وغرامات ـ ٣٦٣ .

ح / الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ ٢٦٣٥ :

ويبين هذا الحساب حركة ما يستحق على الوحدة للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية وما تسدده الوحدة لها •

ويقسم هذا الحساب الى الحسابات الجزئية التالية :

٢٦٣٥١ ح/ جارى : ويجعل هذا الحساب دائنا باشتراكات العاملين بالوحدة فى تأمينات الوفاة والشيخوخة واصابة العمل والبطالة التى تستحق شهريا وتستقطع من أجورهم • وكذلك بقيمة مساهمة الوحدة فى هذه التأمينات • ويكون الحساب دائنا أيضا بقيمة التعويضات التى يتم تحصيلها من الهيئة • وتصرفها الوحدة للعاملين بها نيابة عن الهيئة •

ويجعل الحساب مدينا بقيمة ما تصرفه الوحدة للعاملين من تعويضات نيابة عن الهيئة العامة للتأمينات •

٢٦٣٥٢ ح/ مكافآت ترك الخدمة

٢٦٣٥٣ ح/ مقابل ادخار

ح / جارى المؤسسة ـ ٢٦٣٦ :

ويوضح هذا الحساب حركة المعاملات التى تتم بين الوحدة الاقتصادية والمؤسسة النوعية التى تتبعها • دون أن يتضمن استحقاق وسداد حصة المؤسسة فى الأرباح الموزعة اذ يتم اثباتها فى ح/دائنو التوزيعات ـ ٣٦٤ •

ح/ الهيئة العامة للتأمين والمعاشات ـ ٢٦٣٧ :

ويبين هذا الحساب حركة المعاملات التى تتم بين الوحدة والهيئة العامة للتأمين والمعاشات بالنسبة للعاملين الخاضعين لقانون التأمين والمعاشات ٠

ح/ جارى شركات المؤسسة ـ ٢٦٣٨ :

ويوضح حركة معاملات الوحدة الاقتصادية مع غيرها من الوحدات التى تتبع نفس المؤسسة النوعية (هيئة القطاع العام حاليا) ٠

ح/ هيئات تأمينية أخرى ـ ٢٦٣٩ :

ويخصص هذا الحساب لبيان حركة المعاملات بين الوحدة الاقتصادية وهذه الهيئات التأمينية الأخرى التى قد تتعامل معها الوحدة بخلاف الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، والهيئة العامة للتأمين والمعاشات ٠

٢ ـ ح/ دائنو التوزيعات ٢٦٤ :

ويكون هذا الحساب دائنا بما يتقرر تخصيصه من فائض أرباح لكل من الدولة والمساهمين والعاملين وأية حصص أخرى ، ومدينا بما يسدد من هذه التوزيعات ٠

وبالتالى يقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية التالية :

٢٦٤١ حصة الدولة

٢٦٤٢ حصة المساهمين

٢٦٤٣ حصة العاملين

٢٦٤٤ حصص أخرى

وفيما يلي القيود المحاسبية الخاصة باثبات استحقاق وسداد الفائض الموزع :

(أ) الاستحقاق :

من حـ/ العمليات الجارية	٢٨١
الى مذكورين	
حـ/ دائنون	٢٦
حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
حـ/ دائنو التوزيعات	٢٦٤
حـ/ حصة الدولة	٢٦٤١
حـ/ حصة المساهمين	٢٦٤٢
حـ/ حصة العاملين	٢٦٤٣
حـ/ حصص أخرى	٢٦٤٤

(ب) السداد :

من مذكورين :	
حـ/ دائنون	٢٦
حـ/ دائنون متنوعون	٢٦٣
حـ/ دائنو التوزيعات	٢٦٤
حـ/ حصة الدولة	٢٦٤١
حـ/ حصة المساهمين	٢٦٤٢
حـ/ حصة العاملين	٢٦٤٣
حـ/ حصص أخرى	٢٦٤٤
الى حـ/ بنك جاري	١٨٢
حـ/ بنك تمويل نشاط جاري	١٨٢١

سابعا : الحسابات الدائنة المختلفة ح/ ٢٧ :

قد تنشأ التزامات على الوحدة الاقتصادية نتيجة لمباشرتهـــا نشاطا استثماريا ، كما قد يكون هناك مصروفات مستحقة ، كما قد يكون هناك حسابات دائنة لم يفـرد لها حسابات خاصة بها بالدليـــل المحاسبي ، وهذه الحسابات وغيرها تندرج تحت الحسابات الدائنـة المختلفة ، وهذا يفسر صفة " المختلفة " التي تصف هذه الحسابات

وينقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة التالية :

ح/ ٢٧١	ح/٢٧٢	ح/٢٧٣	ح/٢٧٤
الانتاج التام تحت البيع	دائنون مختلفون	أرصدة دائنة أخـرى	مصروفات جاريـة وتخصيصية مستحقة

وفيما يلي شرح لما سبق :

× الانتاج التام تحت البيع ح/ ٢٧١ :

يلاحظ أن هذا الحساب يقابل حساب " حركة الانتاج التـــام بسعر البيع " وقد سبق أن تناولنا هذا الحساب .

× دائنون مختلفون ح/ ٢٧٢ :

يختص هذا الحساب بحصر التزامات الوحدة المترتبة علـى مـا قامت به من نشاط استثماري

وينقسم هذا الحساب الى :

- دائنو شراء أصول جديدة .
- دائنو شراء أصول قائمة .
- دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل .
- دائنو شراء سندات حكومية .
- دائنو شراء أوراق مالية .
- دائنو شراء استثمارات مالية أخرى .

أرصدة دائنة أخرى ح/ ٢٢٣ :

وينقسم هذا الحساب إلى :

- دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين .
- أرباح مبيعات تقسيط تخص أعوام لاحقة .
- أرصدة دائنة متنوعة .

ويقيد بالحساب الأخير مساهمة العاملين في المزايا العينية وكذلك أوراق الدفع غير المتعلقة بحساب الموردين مثل سحب كمبيالة على الوحدة نتيجة شرائها أصل ثابت (على سبيل المثال) .

مصروفات جارية وتحويلية مستحقة ح/ ٢٢٤ :

هو حساب وسيط لإبراز حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وينقسم الى حسابات فرعية هي :

- أجور مستحقة .
- ايجارات مستحقة .
- فوائد مستحقة .
- تبرعات مستحقة .

× اعانات مستحقة للغير •

× تعويضات مستحقة •

× مصروفات سنوات سابقة مستحقة •

وقد سبق أن تناولنا الحسابات المساعدة الخاصة بالانتاج تحت البيع حـ/٢٧١، ودائنون مختلفون حـ/٢٧٢، أما الحسابات الفرعية لحساب (٢٧٣) أرصدة دائنة أخرى، وكذلك لحساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة (حـ/٢٧٤) فسوف نتعرض لها عند شرح الاستخدامات •

ثانيا : نتيجة العام حـ/٢٨ :

بالرغم من أن الدليل المحاسبي قد أعطى لنتيجة العام حـ/٢٨ الا أن ذلك ليس حسابات بالمعنى المفهوم، ويعبر هذا الرقم عن حساب العمليات الجارية الذى استحدثه النظام كقائمة ختامية لنتائج أعمال الوحدة الاقتصادية •

وبعد ترحيل حسابات الاستخدامات والموارد لحساب العمليات الجارية ـ وذلك بعد اجراء التسويات الجردية ـ ينتج عن ذلك رصيد لهذا الحساب، وقد يكون الرصيد مدين فيدل على العجز الجارى حـ/ ٢٨١٢، أو قد يكون الرصيد دائنا فيعبر عن الفائض حـ/ ٢٨١١•

وسوف نوضح حساب العمليات الجارية فى الباب الأخير على وجه التفصيل •

البـاب الرابـع

الباب الرابع

اثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بالاستخدامات والموارد

مقدمة :

استخدم النظام المحاسبي الموحد اصطلاح "الاستخدامات" ليعبر عن النفقات والأعباء التي تنفقها أو تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة استخدام عوامل الانتاج (الأرض والطبيعة ورأس المال ، والعمل ، التنظيم) في مباشرة نشاطها ، واستغلال هذه العوامل وتقويم مساهمتها في العملية الانتاجية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية يطلق عليها الاستخدامات ، وهذا يعني استخدام عوامل الانتاج في نطاق الوحدة الاقتصادية .

كما أن استخدام النظام المحاسبي الموحد اصطلاح " الموارد " ليعبر عن الايرادات والأرباح التي تتحقق أو تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة .

ويتناول هذا الباب طرق اثبات العمليات المالية المتعلقة بكل من الاستخدامات والموارد في فصلين مستقلين :

الفصل الأول : التوجيه المحاسبي للعمليات المتعلقة بالاستخدامات .

الفصل الثاني : التوجيه المحاسبي للعمليات المتعلقة بالموارد .

الفصـــل الأول

التوجيه المحاسبي للعمليات المتعلقة بالاستخدامـــــات

مقدمـــة :

سبق القول أن الاستخدامات تعني استخدام عوامل الانتاج فـــى نطاق الوحدة الاقتصادية ويحدد محاسبو التكاليف هذه العوامل بصفة عامـة على أنها تشتمل : العمل ، المواد ، الخدمات ، ويقومون تلـك العوامل للحصول على عناصر التكلفة التى تحددها محاسبة التكاليـف فـى : الأجـور تكلفة المواد (السلع) والمصروفات .

ويتفق النظام المحاسبي الموحد فى تبويب عناصر الاستخدامات مـع هذا الاسلوب الى حد ما ولكنه يراعى فى التبويب احتياجات المحاسبة القومية التى من أهدافها تحديد الاستهلاك الوسيط (سلع ، وخدمات) وقياس القيمة المضافة كأنصبة قابلة للتوزيع على عوامل الانتاج على المستوى القومى والتى يحددها الاقتصاديون بأربعة : الطبيعة ، رأس المال ، العمل ، التنظيـم .

لذلك قسم النظام الاستخدامات الى ستة حسابات عامة هـــى : (الأجور ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، المشتريـات بغرض البيع ، المصروفات التحويلية الجارية ، التحويلات الجاريـــة التخصيصية) .

ونعرض فيما يلى كل عنصر من هذه العناصر على نحو يوضح الاسلوب الذى انتهجه النظام فى التبويب التفصيلى لكل عنصر والمعالجـــة

المحاسبية التى تتفق وطبيعته ، وطبقا لذلك تم تقسيم هذا الفصـــل الى المباحث التالية :

المبحث الأول : الأجـور ـ حـ/ ٣١ :

المبحث الثانى : المصروفات العامة (المستلزمات السلعية ـ حـ/٣٢ ، المستلزمات الخدمية ـ حـ/٣٣ ، المشتريات بغرض البيع ـ حـ/٣٤) .

المبحث الثالث : المصروفات التحويلية الجارية ـ حـ/٣٥ .

المبحث الرابع : التحويلات الجارية التخصيصية ـ حـ/٣٦ .

المبحث الأول

الأجور - ٣١

عرفها النظام المحاسبي الموحد بأنها عبارة عما تحصل عليه قوة العمل من أجور نقدية وما تتمتع به هذه القوة من مزايا عينية ، وكذلك مقدار ما تتحمله الوحدة من مساهمتها في التأمينات الاجتماعية .

مما تقدم يتضح أن حساب الاجور ينقسم الى ثلاث حسابات مساعدة نتناولها في الفروع الثلاثة التالية :

الفرع الأول : الأجور النقدية - ٣١١ .

الفرع الثاني : المزايا العينية - ٣١٢ .

الفرع الثالث : مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية - ٣١٣ .

وفيما يلي شرح تفصيلي لما سبق .

xxx xx xx xx

الفرع الأول

الأجور النقدية - ٣١١

يقصد بالأجور النقدية ما يستحقه العاملون من أجور وما في حكمها فتشمل أجور الوظائف الدائمة والمكافآت الشاملة ومكافآت الخبراء وتكاليف المعارين الذين تتحمل الوحدة بأجورهم ، وتكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية والمكافآت والرواتب والبدلات وهي التي تمنح لوظائف معينة مثل رواتب تمثيل الوظائف العليا ورواتب طبيعة العمل وبدلات السكن والأغذية والملابس .

وتمثل الأجور النقدية دخول جانب كبير من القطاع العائلى ، وبقياسه يمكن تحديد جانب كبير أيضا من حجم الطلب النهائى لهذا القطـــاع على السلع والخدمات ، وتحديد مدفوعاته التحويلية ومدخراته من ناحية أخــــرى .

ولقد وضع النظام مجموعة من القواعد الخاصة بالاجور النقدية وهى :

(١) لا يدخل ضمن الأجور النقدية البدلات التى تدفع مقابل نفقـــات تتعلق بالنشاط الانتاجى مثل بدلات الانتقال .

(٢) تتمثل تكلفة الاجور النقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية فـــــى اجمالى الأجر دون صافية أى قبل اجراء الاستقطاعات .

(٣) يتم توسيط حـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة وذلك لأغـــراض اعداد الموازنة النقدية ويتم ذلك باجراء قيدين الأول لاثبـــــات الاستحقاق والثانى لاثبات الصرف للعاملين (الصافى) ، أمـــــا الاستقطاعات فتقيد استحقاقها لحسابات الميزانية المختصـــــة ، وتحصر عن طريق الحسابات التالية :

الاستقطاعات وحسابات الميزانية المختصة بذلك

حسابات الميزانية المختصة	نـوع الاستقطاع
١ـ دائنون متنوعون ـ حـ/٢٦٣ ـ حـ/ مصلحة الضرائب وكسب عمل ودمغة . ـ حـ/هيئة التأمينات الاجتماعية جار . ـ حـ/ هيئة التأمينات الاجتماعية ادخار . ـ حـ/ الهيئة العامة للتأمين والمعاشات .	× الضرائب المستقطعة عند المنبع من العاملين ، وتقيد لحساب "مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودفاع ودمغة" . × حصة العاملين فى اشتراك هيئة التأمينات الاجتماعية وتقيد لحساب " الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية "حساب جارى وهناك بعض الهيئات تشترك فى صندوق التأمين والمعاشات وليس فى هيئة التأمينات الاجتماعية ، ففى هذه الحالة تقيد حصة العاملين فى حساب" الهيئة العامة للتأمينات والمعاشات . × اشتراكات الادخار وتقيد لحساب "الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية مقابل الادخار .

تابع الاستقطاعات وحسابات الميزانية المخصصة بذلك

٢- دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين حـ/٢٧٣١ تابع حـ/ أرصدة دائنة أخرى .	× ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات لحساب دائنين مثل : - أقساط مشتريات العاملين من وحدات أخرى . - أقساط سداد سلف العاملين من البنوك . - اشتراكات فى نوادى ونقابات .... - استقطاعات تنفيذا لأحكام قضائية . ...
٣- أرصدة دائنة متنوعة حـ/ ٢٧٣٣. تابع حـ/ أرصدة دائنة أخرى .	ويقيد لهذا الحساب مقدار مساهمة العاملين فى المزايا العينية التى تقدمها الوحدة الاقتصادية .
٤- عملاء قطاع خاص عائلى حـ/ ١٦١٢١. تابع حـ/ العملاء .	ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لثمن مشتريات العاملين من الوحدة الاقتصادية .
٥- تابع حـ/ العملاء . مدينون متنوعون سلف العاملين حـ/١٦٣٢.	ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لسلف العاملين من الوحدة الاقتصادية .

المعالجة المحاسبية للأجور النقدية :

(١) استحقاق الأجر :

يقيد اجمالى كشوف الاجور بجعل حساب الاجور النقدية مدينا باجمالى الاجور، وتعالج الاجور النقدية الصافية - أى بعد خصم الاستقطاعات - بتوسيط حـ/ أجور مستحقة ٢٧٤١ ، ويهدف هذا التوسيط الى حصر الدخل النقدى الممكن التصرف فيه ، والذى يمثل قوة شرائية لدى العاملين كل شهر ، كما تقيد الاستقطاعات فى الحسابات الخاصة بكل منها ، ويكون القيد كما يلى :

منه	له	جزئى	بيان
			من مذكورين
×			حـ/ أجور نقدية (حسب التحليل النوعى)
×			حـ/ تأمينات اجتماعية (مقدار مساهمة الوحدة)
	×		الى مذكورين
	×		(١) حـ/ دائنون متنوعون
		×	- مصلحة الضرائب - كسب عمل ودفاع ودمغة .
		×	- الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - جارى(١)
		×	- الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - ادخار .

(١) يشمل حساب هيئة التأمينات الاجتماعية - جارى (مساهمة الوحدة + حصة العاملين) .

تابع

منه	له	جزئي	بيـــــان
			(٢) أرصدة دائنة أخرى :
		x	ـ حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين :
		x	ـ أقساط مشتريات العاملين من الشركات .
		x	ـ أقساط سلف العاملين من البنوك .
		x	ـ نقابة ... نادى ...
		x	ـ أحكام قضائية " نفقة شرعية " .
	x		ـ حـ/ أرصدة دائنة متنوعة
			مساهمة العاملين فى المزايا العينية
			(٣) حـ/ العملاء
	x		ـ حـ/ عملاء قطاع خاص عائلى
	x		أقساط مشتريات العاملين من نفس الوحدة .
			ـ حـ/ مدينون متنوعون
			أقساط سلف العاملين من نفس الوحدة
	x		ـ حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
			أجور مستحقة .
			استحقاق الاجر عن شهر ـــــــ

(٢) استخراج الشيك للصراف بصافى الاجور المستحقة ويكون القيد كما يلى :

×			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
		×	أجور مستحقة
	×		الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

(٣) سداد الالتزامات المترتبة على الاستقطاعات :

وتتمثل فى "دائنون متنوعون " دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين "أما الاستقطاعات الاخرى والتى يترتب على جزء منها تحصيل كل أو جزء من حقوق الوحدة قبل العاملين بها ويتمثل ذلك فى الاستقطاعات المقيدة لحسابات "عملاء" قطاع خاص عائلى " . مدينون متنوعون ـ سلف العاملين " كما أن هناك جزء آخر يتمثل فى استرداد جزء من تكلفة المزايا العينية ويتمثل ذلك فى مساهمة العاملين فى هذه المزايا والمقيدة لحساب " أرصدة دائنة متنوعة " . وطبقا لذلك ينحصر سداد الالتزامات فى "الدائنون المتنوعون " . ودائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين . ويتم اثبات ذلك كالآتى :

×			من مذكورين :
			حـ/ دائنون متنوعون
		×	مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودفاع ودمغة
		×	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ جارى
		×	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ ادخار
×			حـ/ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين
	×		الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

(٤) مرتجعات الأجور :

قد يحدث أن ترتجع بعض أجور العاملين ولا تصرف الى مستحقيها لأى سبب من الاسباب ، ويتم توريدها فى خزينة الوحدة ، ويثبت فى الدفاتر لحين زوال أسباب الارتجاع - وتقيد هذه العمليات على النحو التالى :

×		من حـ/ نقدية بالصندوق (حسب نوعه) الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة أجور مستحقة
	×	

وعند صرف الاجور المرتجعة لأصحابها عند زوال أسباب الارتجاع تعالج على النحو التالى :

× من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
أجور مستحقة
× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
أو
× الى حـ/ نقدية بالصندوق

الفرع الثانى

المزايا العينية - حـ/ ٣١٢

تعتبر المزايا العينية أجرا عينيا يحصل عليه العاملون كعنصر من عناصر الدخل الاجمالى ، فتشمل صافى تكاليف الغذاء والملابس التى تصرف للعاملين ، وصافى تكاليف نقل العاملين وتكاليف العلاج الطبى ،

وتكاليف الخدمات الثقافية والاجتماعية والرياضية والترفيهية ، وتكاليف السكن المجاني ، والمزايا العينية الأخرى .

ولا تدخل المزايا أو البدلات التي ترتبط بطبيعة النشاط الانتاجي ضمن المزايا العينية ، بل تحمل على الحسابات الخاصة بها في الاستخدامات ، وقد حدد النظام هذه البدلات وتلك المزايا على النحو التالي :

- بدل انتقال .
- تكاليف نقل العاملين من أماكن التجمع الى مواقع العمل خارج المدن .
- تكلفة التغذية التي تقدم للعاملين تعويضا لهم عن الاضرار الصحية التي يتعرضون لها نتيجة لطبيعة العمل كالالبان التي تصرف للعاملين في بعض الصناعات .
- بدل الملابس أو تكاليفها التي يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب طبيعة العمل ، وتستبعد من ذلك الملابس التي تصرف للعاملين لمجرد توحيد الزى أو كمعونة .

ويلاحظ أن عبء المزايا العينية للوحدة الاقتصادية يتمثل في صافي تكلفتها ، لذلك يتعين تسوية حساب المزايا العينية في نهاية كل فترة دورية بجعله دائنا بحصيلة مساهمة العاملين خلال تلك الفترة ، وتقيد هذه المساهمة لحساب " أرصدة دائنة متنوعة " سواء خصمت هذه المساهمة من الأجور النقدية أو تم دفعها نقدا بواسطة العاملين .

× **وسائل تأدية المزايا العينية للعاملين :**

تقدم الوحدة الاقتصادية المزايا العينية للعاملين كلها أو بعضها بأحد الوسيلتين التاليتين :

١ـ تؤدى الخدمة بواسطة الغير وتقوم الوحدة بسداد المستحق عن هذه المزايا .

٢ـ تقدم الوحدة الخدمة بواسطة أجهزتها .

وفى كلتا الحالتين يقضى النظام المحاسبى الموحد أن يحمل حساب المزايا العينية بالمستحق للغير أو بحصتها وذلك فى الحالة الأولى ، أما فى الحالة الثانية ، تتحمل حـ/ المزايا العينية بتكلفة أداء الخدمة مقابل استبعاد عناصر تكلفتها من عناصر الاستخدامات (الأجور ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ومصروفات تحويلية جارية مثل الاهلاك والايجارات) .

ويرى البعض[1] أن الطريقة الاخيرة تخل بالتقسيم الموضوعى للأجور ، ويجعل الأجور النقدية لا تمثل الحقيقة فى الوحدات الاقتصادية لانه لا يشتمل على الأجور النقدية للعاملين فى تقديم هذه المزايا العينية .

بينما يرى البعض الآخر[2] أن هذا الخلل يقابله مزايا أخرى للأسلوب الذى يتبعه النظام المحاسبى ، ومن أهم هذه المزايا ما يلى :

---

(١) عبد اللطيف حافظ وآخرون ، النظرية والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد ، مرجع سابق ، ص ٤٩ .

(٢) عبد الباسط رضوان ، النظام المحاسبى الموحد علما وعملا ، مرجع سابق ، ص ١٢٩ .

أ - امكان تحديد الاجر العينى الذى يحصل عليه العاملين فـــى الوحدات الاقتصادية •

ب - امكان اجراء المقارنة بين الوحدات الاقتصادية فى مجـــال أداء المزايا العينية •

جـ - حصر هذه المزايا العينية لاحكام الرقابة على سياسة منحها •

× المعالجة المحاسبية للمزايا العينية فى حالة الشراء من الغير :

لا يثير معالجة المزايا العينية أية مشكلة من ناحية تحميلها علـــى حـ/ ٣١٢ ولكن تختلف الآراء حول اثبات الاستحقاق • وهنـــاك طريقتيـــن :

الأولى : توسيط حـ/ أجور مستحقة — الثانية : توسيط حـ/الموردين

وفيما يلى شرح لما سبق :

الأولى : توسيط حـ/ أجور مستحقة :

يفضل البعض هذه الطريقة استنادا الى أن النظام المحاسبى يقضى بذلك • وبناء عليه تكون القيود كما يلى :

(١) قيد استحقاق فواتير المزايا :

× من مزايا عينية
× الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
أجور مستحقة •

(٢) سداد القيمـــة :

من مذكوريـــــن

× ح/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
أجور مستحقة

× ح/ أرصدة دائنة متنوعة (مساهمة العاملين)

× الى ح/ بنك تمويل النشاط الجارى

الثانية : توسيط ح/ الموردين :

يستند البعض الآخر لهذه المعالجة استنادا الى أن الأمر في جوهره لا يعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات ، ومن ثم فـــان الحساب الذى يفضل توسيطه هو حساب "موردون" (١).

وبناء على هذه المعالجة يقيد استحقاق المزايا العينية لاجمالى فواتير الموردين بالقيد الآتى :

× من ح/ مزايا عينيــة

× الى ح/ الموردين
ح/ موردى قطاع ....

وعند السداد يجعل ح/ الموردين مدينا وحساب بنك تمويـــل النشاط الجارى دائنا .

× من ح/ الموردين
موردو قطاع ....

× الى ح/ بنك تمويل نشاط جارى

وتستند الطريقة الأولى على اعتبار أن ح/ ٢٢٤١ أجور مستحقـة هو الحساب الوحيد الذى يبرز المدفوعات عن الأجور بصفة عامة ســـواء

---

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ٨١ .

كانت نقدية أم عينيـــة ٠

أما الطريقة الثانية فتستند على قصر حساب الاجور المستحقـــــة ح/ ٢٧٤١ على الاجور النقدية ، كما تستند الى المزايا العينيـــة المشتراه من الغير (سلع وخدمات) ومن ثم فان الحساب الوســـيط المناسب هو حساب الموردين ونحن نفضل هذه الطريقة استنادا الـــى أن الامر فى جوهره لايعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات ٠

× <u>المعالجة المحاسبية للمزايا العينية التى تؤديها الوحدة بواســطة أجهزتهـــا :</u>

قد تقوم الوحدة بتقديم بعض المزايا العينية بواسطة أجهزتها مثـل اقامة مطعم لتغذية العاملين ، أو مستشفى ، ٠٠٠٠) ، ويقضـــى النظام المحاسبى الموحد أن يتم تجميع عناصر تكلفة المزايا العينيـــة التى تؤديها الوحدة ، ويتم ذلك بتحديد مجموعة لمراكز الخدمـــات الاجتماعية (المطعم ، المستشفى ، النقل ٠٠٠) ثم يتم توزيع عناصـــر الاستخدامات ، ويمثل مجموع نصيب كل مركز من هذه العناصر تكلفـــة أداء المزايا العينية للعاملين حسب النوع ـ فمثلا اجمالى تكلفة المطعم تعادل تكاليف التغذية واجمالى تكلفة العيادة والمستشفى تعـــادل تكلفة العلاج وهكذا ٠

وتقع مراكز الخدمة الاجتماعية فى نطاق مراقبة مراكز الخدمـــات الانتاجية لأن هذه المراكز يستفيد منها مراكز الانتاج بصفة أساســـية ولتوضيح صورة ما تقدم نورد فيما يلى كشف توزيع عناصر الاستخدامـــات تمهيدا لحصر تكلفة المزايا العينية التى تؤدى بمعرفة الوحدة ٠

كشف توزيع الاستخدامات على مراكز التكلفة

حسابات المراقبة	مراكز الانتاج (٥)				مراكز الخدمات الانتاجية (٦)						(٧) خدمات تسويقية	(٨) خدمات ادارية وتمويلية	(٩) خدمات رأسمالية
					خدمات صناعية			خدمات اجتماعية					
حسابات الاستخدام	أ	ب	ج	د	هـ	و	ز	مطعم	مستشفى	نقل			
٣١١ أجور نقدية													
٣١٢ مزايا عينية													
٣١٣ تأمينات اجتماعية													
٣٢ مستلزمات سلعية													
٣٣ مستلزمات خدمية													
٣٥ مصروفات تحويلية جارية													

وتجمع تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية وتقيد على حساب المزايـــا العينية بالقيد التالـي :

×× من حـ/ مزايا عينيـــة
الى مذكورين :
× حـ/ أجور نقدية
× حـ/ مزايا عينية
× حـ/ تأمينات اجتماعية
× حـ/ مستلزمات سلعية
× حـ/ مستلزمات خدمية
× حـ/ مصروفات تحويلية جارية (اهلاك ، ايجارات)

× **معالجة مساهمة العاملين فى المزايا العينية :**

يساهم العاملين عادة فى تحمل جزء من المزايا العينية ويسددونها نقدا أو تخصم من أجورهم ، ويعالج فى كلتا الحالتين على النحو التالى

(١) تحصيل المساهمة نقـدا :

× من حـ/ نقدية بالصندوق
× الى حـ/ الارصدة الدائنة المتنوعة .

(٢) استقطاع المساهمة من أجور العاملين :

وقد سبق أن تناولنا ذلك عند شرح الاجور النقدية حيث يتم تقييـــد مساهمة العاملين ـ خصما من الاجور النقدية ـ فى حساب أرصدة دائنة متنوعـــة .

(٣) تخفيض اجمالى تكلفة المزايا العينية بنصيب العاملين :

فى حالة قيام الوحدة بأداء المزايا العينية بمعرفة أجهزتها تظهـــر

مراكز الخدمات الاجتماعية اجمالي التكلفة ويعلى نصيب العاملين فـــي ح/ ٢٧٢٣، وينبغي في هذه الحالة تخفيض اجمالي التكلفة بالقيــد التالـي :

× من ح/ الارصدة الدائنة المتنوعة (مساهمة العاملين)

× الى ح/ مزايا عينيــة

الفـــرع الثالـــث

التأمينات الاجتماعيــة ــ ٣١٢

التأمينات الاجتماعية هي عبارة عن مساهمة الوحدة في أعبـــاء التأمين الصحي والشيخوخة واصابات العمل والبطالة، وفي حقيقة الأمر أن هذه الانواع من التأمينات تعتبر كفالة اجتماعية للعاملين بالوحـــدة الاقتصادية ، بالاضافة الى أن معظمها تعتبر مدخرات اجبارية تعتمــد عليها الدولة في تمويل خطة الاستثمار كما تشمل أيضا فروق مكافأة تــرك الخدمة التي تتحملها الوحدة .

× المعالجة المحاسبية للتأمينات الاجتماعية :

تحسب حصة الوحدة في التأمينات الاجتماعية بمختلف أنواعها وفقــا للمعدلات التي تقررها القوانين المنشئة لهذه التأمينات وتعالـــــج بطريقتين :

(١) حساب حصة الوحدة على اجمالي الاجور النقدية المستحقة عليهــا تأمينات وفقا للقانون وتعالج على النحو التالي :

× من حـ/ مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية

× الى حـ/ دائنون متنوعون
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ جارى
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ ادخار

(٢) حساب حصة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية على كشوف الاجور، وبعبارة أخرى تعد كشوف الاجور بحيث تشتمل على خانة لحصة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية بأنواعها المختلفة ، وفى هذه الحالة يكون قيد الاجور يشتمل على حصة الوحدة وحصة العامل كاستقطاع ـ ويكون القيد كما سبق أن أوضحناه عند شرح الاجور النقدية •

معالجة فروق مكافأة ترك الخدمة :

حل هذا الحساب محل حساب مخصص مكافآت ترك الخدمة بعد أن ألغى النظام ذلك المخصص واستبدل به حساب هيئة التأمينات مقابل مكافآت ترك الخدمة (حـ/٢٦٣٥٢) •

ويجعل هذا الحساب دائنا فى نهاية كل فترة مالية بالمستحق عن فروق مكافآت ترك الخدمة للعاملين الذين التحقوا بالعمل قبل ١٩٦١/١٢/٣١ والتى تنتج عن الفروق بين حصة صاحب العمل المحتجزة لدى كل من شركات التأمين والهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية وبين مكافآت ترك الخدمة التى تستحق لهؤلاء العاملين طبقا لقانون العمل •

ويجعل مدينا كلما قامت الوحدة بسداد فروق مكافآت لهيئة التأمينات الاجتماعية عن أشخاص يتركون الخدمة (١) .

ولما كانت هذه الفروق تمثل التزاما محددا لذلك فانه طبقا لما جاء بالنظام فانها تقيد لحساب " الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ويتم ذلك في نهاية كل فترة محاسبية ، وذلك بالقيد التالي :

× من حـ/ مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية

× الى حـ/ دائنون متنوعون

الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية

مقابل مكافآت ترك الخدمة

وعند خروج أحد العاملين في الوحدة ممن لهم مكافأة ترك خدمة - لبلوغه السن القانونية أو لأي سبب يبيحه القانون - تحرر الوحدة استمارة خاصة يثبت ضمن بياناتها فرق مكافأة ترك الخدمة المستحق للعامل ، وترسل الاستمارة مرفقا بها استحقاق الهيئة في الفروق ، ثم تقوم الوحدة باثبات السداد بقيمته على النحو التالي :

× من حـ/ دائنون متنوعون

الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية

مقابل مكافآت ترك الخدمة

× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجاري

× تعويضات اصابة العمل (٢) :

تقوم الوحدات الاقتصادية بسداد تعويضات اصابة العمل بالنيابة

---

(١) د . خيرت ضيف ، مذكرات في النظام المحاسبي الموحد ، الكتاب الأول ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ١٩٦٨ ، ص ١١٩ .

(٢) د . علي محروس شادي ، مرجع سابق ، ص ٨٤ .

عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، وقد صدرت أخيرا تعليمات يحق بمقتضاها للوحدات الاقتصادية خصم المبالغ المدفوعة كتعويضات من المستحق للهيئة ، ويقيد سداد التعويض للعامل بالقيد الآتي :

× من حـ/ دائنون متنوعون

الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - حساب جاري

× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجاري

ويقترح البعض أن يثبت صرف تعويضات اصابة العمل بتوسيط حـ/ أرصدة مدينة متنوعة ، ولكن هذا الحساب كما سبق أن أشرنا مخصص لاثبات العمليات التي لم يخصص لها حساب في الدليل ، ولما كانت تعويضات اصابة العمل تصرف انابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، فمن ثم يجب قيدها على حسابها الجاري ، وقد تأيد هذا الرأي باستفسار من اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد .

مثال عام على الأجـور :

الآتى بيان ببعض العمليات التى تمت لدى احدى الوحـــدات الاقتصادية الصناعية بمحافظة الدقهلية خلال شهر أبريل سنة ١٩٨٩ :

(أ) فى نهاية شهر أبريل استخرجت البيانات الآتية من كشـــوف الأجور :

١ ـ أجور نقدية ٣٠٠,٠٠٠ جنيه ـ منها ٢٠٠,٠٠٠ جنيــــه وظائف دائمة ـ ٤٠,٠٠٠ جنيه مكافئات شاملة ـ ٦٠,٠٠٠ج رواتب وبدلات •

٢ ـ ٣٠٠٠ جنيه حصة الشركة فى التأمينات الاجتماعية •

٣ ـ استقطاعات من الاجور النقدية بيانها كالآتـى :

١٠٠٠ جنيه ضرائب كسب عمل ودمغة ـ ٤٠٠٠ حصـــــة العاملين فى التأمينات الاجتماعية ـ ٥٠٠ اشتراكات العاملين فى الادخار ـ ٣٠٠ جنيه اشتراكات العاملين فى النقابـة ـ ١٥٠٠ جنيه أقساط سداد لمشتريات العاملين من الشركة ـ ٨٠٠ جنيه أقساط سداد لمشتريات العاملين من شـــركات أخرى ـ ٢٥٠ جنيه أحكام قضائية ـ ٦٠٠ جنيه مساهمـــة العاملين فى ملابس توحيد الزى ـ ٩٠٠ جنيه أقســـــاط سداد لسلف العاملين •

وقد تم سحب شيك بالأجور المستحقة ولم يقبض أحد العاملين صافـى استحقاقه وقدره ١٠٠ جنيه وتم توريد المبلغ لصندوق الادارة وقـــد صرف هذا العامل استحقاقه بشيك خلال الشهر التالى •

فاذا علمت أن جميع المستحقات الناشئة عن الاستقطاعات دفعت بشيك .

(ب) وفى خلال شهر أبريل تمت العمليات الآتية :

١ - سددت الشركة بشيك مبلغ ٢٨٠٠ جنيه مكافأة ترك الخدمة .

١ - دفع بعض العاملين مبلغ ٢٠٠ جنيه فى خزينة الشركة نظير مساهمتهم فى المزايا العينية .

٣ - سددت الشركة لأحد العاملين ٣٥٠ جنيه تعويضات اصابة عمل لاصابته وذلك بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

٤ - وردت فاتورة توحيد الزى بمبلغ ١٠٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع الخاص ، وقد تم سداد المستحق بشيك ووزعت الملابس على العاملين .

المطلوب :

قيود اليومية حسب متطلبات النظام المحاسبى الموحد .

الحـــــل :

منـــه	إلـــيه	جزئـــي	بيـــــان
			من مذكورين
٣٠٠٠٠٠			حـ/ أجور نقدية
		٢٠٠٠٠٠	– وظائف دائمة
		٤٠٠٠٠	– مكافئات شاملة
		٦٠٠٠٠	– رواتب وبدلات
٣٠٠٠			حـ/ مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية
			الى مذكورين
	٨٥٠٠		(١) حـ/ دائنون متنوعون
			١٠٠٠ مصلحة الضرائب – كسب عمـــل ودمغة •
			٧٠٠٠ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية جـار •
			٥٠٠ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية – ادخار •
	١٩٥٠		(٢) حـ/ الأرصدة الدائنة الأخرى :
		١٣٥٠	– دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين
			٣٠٠ نقابة العاملين
			٨٠٠ أقساط مشتريات العاملين مـن خارج الوحدة
			٢٥٠ أحكام قضائية
		٦٠٠	– أرصدة دائنة متنوعة
			٦٠٠ مساهمة العاملين في المزايـا العينية •
	٢٤٠٠		(٣) حـ/ العمـلاء
		١٥٠٠	حـ/ عملاء قطاع خاص عائلي (مشتريات العاملين من الوحدة)
		٩٠٠	حـ/ مدينون متنوعون (سلف العاملين)
٢٩٠١٥٠			حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
		٢٩٠١٥٠	أجور مستحقة
			ملخص قوائم الاجور عن شهر أبريل سنة ١٩٨٩

منه	له	جزئي	بيان
٢٩٠١٥٠			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
		٢٩٠١٥٠	أجور مستحقة
	٢٩٠١٥٠		الى حـ/ بنك حساب جاري
		٢٩٠١٥٠	تمويل النشاط الجاري
			صرف المرتبات بشيك رقم ٠٠٠ بالأجور المستحقة
١٠٠			من حـ/ نقدية بالصندوق
		١٠٠	صندوق الادارة
	١٠٠		الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
		١٠٠	أجور مستحقة
			ارتجاع المستحق للعامل لصندوق الادارة
٨١٥٠			من حـ/ دائنون متنوعون
		١٠٠٠	ـ مصلحة الضرائب ـ كسب عمل ودمغة
		٦٦٥٠	ـ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ جار
		٥٠٠	ـ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ ادخار
١٣٥٠			من حـ/ الأرصدة الدائنة الأخرى
		١٣٥٠	ـ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين
			٣٠٠ نقابة العاملين
			٨٠٠ أقساط مشتريات العاملين
			٢٥٠ أحكام قضائية
	٩٥٠٠		الى حـ/ بنك حساب جاري
		٩٥٠٠	تمويل النشاط الجاري
			شيكات أرقام ٠٠٠٠ سدادا للمستحقات السابقة
٦٠٠			من حـ/ الأرصدة الدائنة الأخرى
		٦٠٠	٦٠٠ مدـ أرصدة دائنة متنوعة
			٦٠٠ مساهمة العاملين في المزايا العينية
	٦٠٠		الى حـ/ المزايا العينية
			لتخفيض تكلفة المزايا العينية

منه	له	جزئي	بيـــان
١٠٠			من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
		١٠٠	أجور مستحقة
	١٠٠		الى حـ/ بنك حساب جاري
		١٠٠	تمويل النشاط الجاري
			شيك رقم ٠٠٠ سداد للمستحق للعامل في تاريخ السداد الشهر التالي ٠
٢٨٠٠			من حـ/ مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية
	٢٨٠٠		الى حـ/ دائنون متنوعون
		٢٨٠٠	حـ/ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية
			٢٨٠٠ مقابل مكافأة ترك الخدمة
٢٨٠٠			من حـ/ دائنون متنوعون
		٢٨٠٠	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية
			٢٨٠٠ ـ مقاب مكافأة ترك الخدمة
	٨٠٠		الى حـ/ بنك حساب جاري
		٢٨٠٠	تمويل نشاط جاري
			سداد المستحق للهيئـــة مقابل ترك الخدمة
٢٠٠			من حـ/ نقدية بالصندوق
	٢٠٠		الى حـ/ الارصدة الدائنة الاخرى
		٢٠٠	أرصدة دائنة متنوعة
			٢٠٠ مساهمة العاملين في المزايا العينية
			قيد مساهمة العاملين في المزايا العينيـة
٣٥٠			من حـ/ دائنون متنوعون
		٣٥٠	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ـ جاري
	٣٥٠		الى حـ/ بنك حساب جاري
		٣٥٠	تمويل نشاط جاري
			سداد تعويضات اصابة العمل بشيك رقم ٠٠٠ على بنك ٠٠٠ نيابة عن الهيئة ٠

منــــه	لــــه	جزئــى	بيــــان
١٠٠٠			من ح/ مزايا عينية
	١٠٠٠		الى ح/ الموردون
			موردون قطاع خاص
			عند ورود الفاتورة
١٠٠٠			من ح/ الموردين
			موردون قطاع خاص
	١٠٠٠		الى ح/ بنك جارى
			تمويل نشاط جارى
			سداد قيمة المزايا للموردين
٢٠٠			من ح/ الأرصدة الدائنة الأخرى
		٢٠٠	أرصدة دائنة متنوعة
	٢٠٠		الى ح/ مزايا عينية
			تخفيض المزايا العينية مما تحملــــه العاملون فى الوحدة ٠

المبحث الثاني

المصروفات العامة

مقدمة :

قسم النظام المحاسبي الموحد بند المصروفات العامة التي تظهر في حساب العمليات الجارية الى المجموعات الآتية :

١ ـ المستلزمات السلعية ح/ ٠٣٢

٢ ـ المستلزمات الخدمية ح/ ٠٣٣

٣ ـ المشتريات بغرض البيع ح/ ٠٣٤

ولقد وضع النظام مجموعة من القواعد الخاصة بهذه المجموعات الثلاث نوضحها فيما يلي :

١) فرق النظام بين مشتريات السلع والمواد التي تشترى بقصد استخدامها في الوحدة الاقتصادية ، ومشتريات البضاعة بقصد البيع .

٢) الأخذ بمبدأ توسيط ح/ الموردين عند اثبات المشتريات (الآجلة والنقدية على السواء) من المستلزمات السلعية أو المشتريات بغرض البيع ، كما يتم توسيط هذا الحساب أيضا بالنسبة للمستلزمات المؤداة بواسطة الغير سواء كان الحصول على خدمات الغير بالنقد أو بالأجل .

٣) قسم النظام حساب الموردين الى عدد من الحسابات الفرعية بما يتفق مع أنواع القطاعات الاقتصادية المختلفة (مورد و قطاع عام ،

مورد و قطاع خاص ، مورد و الخارج) وينقسم مورد و القطاع العـــام بدوره الى (خدمات وأعمال) والقصد من ذلك هو تحديد حجـم ما يورد ، كل قطاع من القطاعات المختلفة .

٤) واقعة الصرف من المخازن هي المنشئة للاستخدام بالنسبـة للمستلزمات السلعية التي سبق تخزينها ، أما المستلزمات التـي لا تقبل التخزين بطبيعتها فان واقعة الاستحقاق هي المنشئـة للاستخدام بالنسبة لها . وبالنسبة للمشتريات بغرض البيع فواقعـة الشراء هي المنشئة للاستخدام ، أما المستلزمات الخدمية فـان واقعة الاستحقاق هي المنشئة للاستخدام .

٥) حدد النظام المحاسبي الموحد تكلفة الشراء من المواد الاوليـة والبضائع بغرض البيع على أساس فواتير الشراء مضافا اليهـا مصروفات الشراء المباشرة حتى تصل هذه المشتريات الى مخـازن الوحدة المشترية ، ولا تحمل هذه التكلفة بفوائد التمويل .

٦) - ...ير المواد المنصرفة على أساس المتوسط المتحرك وهو المتوسـط المرجح للسعر بعد كل اضافة .

٧) "اقتصار تحميل حساب المستلزمات الخدمية بالخدمات التـي لا تعتبر فيها جزء من تكلفة استخدام آخر (أي خلاف المستلزمـات الخدمية) أو أصل من الاصول أو تسوية لمورد من الموارد "[1] فقـد سبق القول أن المستلزمات الخدمية تؤدى بواسطة الغير ، وليـس معنى ذلك أن كل ما يؤدى بواسطة الغير يعتبر مستلزمات خدمية ، لذلك يتعين توجيه بعض هذه الخدمات لحساب آخر .

---

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٠٣ .

فى ضوء القواعد السابقة نعرض فيما يلى المعالجة المحاسبية للمجموعات الثلاث السابق عرضها وذلك من خلال الفروع التالية :

الفرع الأول : المستلزمات السلعية - ٣٢ .

الفرع الثانى : المستلزمات الخدمية - ٣٣ .

الفرع الثالث : المشتريات بغرض البيع - ٣٤ .

xx xx xx

الفرع الأول

المستلزمات السلعية - ٣٢

تمثل المستلزمات السلعية ما يستخدم فى العمليات الانتاجية أو لأغراض الوحدة المختلفة من سلع ، ويقصد بالسلع فى هذا الصدد المعنى الاقتصادى الذى يعتبر السلع جزءا من الاستهلاك الوسيط الذى يسعى النظام فى تبويبه لهذا الحساب أن يظهر المقادير الاجمالية الكلية التى تهتم بها المحاسبة القومية .

وتتمثل الاستخدامات من المستلزمات السلعية فى متطلبات الانتاج من منتجات وسيطة مثل الخامات والوقود والزيوت والقوى المحركة للتشغيل ، وقطع الغيار ومهمات ، ومواد تعبئة وتغليف وما الى ذلك.

وتظهر حركة المستلزمات السلعية فى حسابات الميزانية الخاصة بها والسابق التعرض لها حيث تجعل هذه الحسابات مدينة برصيد أول المدة والمشتريات خلال العام ودائنة بما يتم استخدامه من مستلزمات فى

العملية الانتاجية ٠

وفيما يلى الحسابات المساعدة والفرعية الخاصة برصيد المستلزمات السلعية والحسابات المساعدة والخاصة بالمستخدم فيها فى العملية الانتاجية ٠

حسابات ميزانية			حسابات نتيجة		
ح/١٣١		مخزن المستلزمات السلعية :	ح/٣٢		مستلزمات سلعية
	ح/١٣١١	مخزن الخامات		ح/٣٢١	خامات رئيسية ، مساعدة)
	ح/١٣١٢	مخزن الوقود		ح/٣٢٢	وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل (فحوميات ، مواد بترولية ، مواد تزييت وتشحيم ، كهرباء ، غاز ، أخرى ٠
	ح/١٣١٣	مخزن قطع الغيار والمهمات ٠		ح/٣٢٣	قطع غيار ومهمات (يشمل قطع غيار ومواد الصيانة ومواد مهمات متنوعة) ٠
	ح/١٣١٤	مخزن مواد تعبئة وتغليف ٠		ح/٣٢٤	مواد تعبئة وتغليف (مواد مستهلكة ، مواد متداولة) ٠
	ح/١٣١٥	مخزن المخلفات		ح/٣٢٥	مخلفات ٠
				ح/٣٢٦	أدوات كتابية وكتب ٠
				ح/٣٢٧	مياه وانارة ٠

ويتبين مما سبق ما يلى :

١) أن النظام المحاسبى الموحد لم يفرد بالدليل حسابات ميزانية للأدوات الكتابية والكتب ولا للمياه والانارة وذلك لعدم امكان تخزين الثانية فى العادة ، أما بالنسبة للاولى فهى محور اختلاف فى الرأى بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه المستلزمات ، فيرى البعض أن صغر قيمتها يجعل تحميل العمليات الجارية بما يشترى منها مباشرة أمر ممكن (وهذا ما أخذ به النظام) بينما يرى آخرون (١) أن المعالجة السابقة تخالف قواعد

---

(١) المرجع السابق ، ص ٩٥ ٠

الرقابة الداخلية كما قد تؤدى الى المقابلة غير السليمة بين الموارد والاستخدامات بالاضافة الى عدم التمكن من تحقيق أهداف محاسبة التكاليف على أساس سليم ، لذلك يقترح أصحاب هذا الرأى بأن تحمل الادوات الكتابية على حساب " مخزن المواد والمهمات المتنوعة حـ/١٣١٣٢ وهو أحد الحسابات الفرعية لمخزن قطع الغيار والمهمات لذلك فانه امتدادا للرأى السابق يجب أن تندرج تكلفة الأدوات الكتابية والكتب تحت حساب " أثاث ومعدات ومكاتب - مهمات مكتبية حـ/١١٦٣ ، على أن يتم اهلاكها على أساس اعادة التقدير ، ونحن نؤيد الرأى الاخير لمعالجة الادوات - الكتابية والكتب .

٢) تأخذ المستلزمات السلعية الصور الثلاث التالية :

أ - مستلزمات سلعية تشترى من الغير أو تنتج بالوحدة ، ثم تخزن وتصرف للاستخدام .

ب - مستلزمات سلعية تحصل عليها الوحدة من الغير وليس من طبيعتها التخزين (كالقوى المحركة والانارة والمياه) .

جـ - مستلزمات سلعية تشترى من الغير للاستخدام مباشرة دون توسيط المخازن .

× **المعالجة المحاسبية :**

أ - **مستلزمات سلعية تشترى ثم تخزن وتصرف للاستخدام :**

(١) **شراء مستلزمات سلعية وتخزينها :**

قيد الاستحقاق :

× من حـ/ المخازن
مخــزن ....
مخــزن ....
مخــزن ....

× الى حـ/ الموردين
(حسب القطاعات)

قيد الســداد :

يجرى قيد السداد اذا كانت العملية السابقة بالنقد وذلك بجعــل حـ/ الموردين مدينا وبنك تمويل النشاط الجارى دائنا ، مع اضافـــــة كلمة ـ بالنقد ـ بجوار حساب الموردين أما اذا كانت على الحســـــاب فيذكر اسم الوحدة الاقتصادية أو الجهة الذى تم الشراء منها .

(٢) صرف مستلزمات سلعية من المخازن :

× من حـ/ مستلزمات سلعية
خامــات
وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
قطع غيار ومهمات
....

× الى حـ/ المخازن
مخزن خامات
مخزن الوقود
مخزن قطع غيار ومهمات

ويتم تسعير المواد المنصرفة على أساس المتوسط المتحرك وحســب كما يلــى :

قيمة الرصيد + قيمة المشتريات فى كل مرة شـــراء
كمية الرصيد + الكمية المشتراه فى كل مرة

ب - مستلزمات سلعية تحصل عليها الوحدة من الغير ولا تقبـــل التخزين بطبيعتهـا :

استحقاق :

× من حـ/ مستلزمات سلعية
وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل
كهربـاء
مياه وانـارة
× الى حـ/ مورد و قطاع عام أعمـال

سـداد :

ثم يجرى قيد السداد بجعل حـ/ الموردين مدينا وبنك تمويـل النشاط الجارى دائنا بالقيد التالى :

×× من حـ/ الموردين
مورد ى قطاع ....
×× الى حـ/ بنك جارى
تمويل النشاط الجارى

جـ - مستلزمات سلعية تشترى بغرض الاستخدام المباشر :

استحقـاق :

× من حـ/ مستلزمات سلعية
× الى حـ/ مورد و قطاع ....

ثم يجرى قيد السداد اذا كانت العملية السابقة بالنقد مـــع تطبيق القاعدة السابق ذكرها .

د - المعالجة المحاسبية للأدوات الكتابية :

كما سبق القول بخصوص الآراء التى تعرضت لهذه المعالجة المحاسبية ، وقد فضلنا الرأى الثانى والذى يقضى بأن تحمل الأدوات الكتابية على حساب" مخزن المواد والمهمات المتنوعة " يكون القيد كالآتى :

بافتراض أنه تم شراء أدوات كتابية على الحساب من احدى شركات القطاع الخاص :

× من حـ/ مخزن قطع غيار ومهمات
مخزن مواد ومهمات متنوعة

× الى حـ/ الموردين
موردو ق . خ
شركة ....

ويتم صرف الأدوات الكتابية بمقتضى أذون صرف تندمج فى اذن قيد اليومية الخاص باجمالى يومية صادر المخازن ، وتقيد تكلفتها على حساب" أدوات كتابية " ولحساب" مخزن المواد والمهمات المتنوعة " .

هـ - المعالجة المحاسبية لمواد التعبئة والتغليف المتداولة :

تنقسم مواد التعبئة والتغليف الى نوعين :الاول مواد مستهلكة والآخر متداولة ، ويعالج النوع الأول تماما كالمستهلك من الخامات

والوقود ، فيحمل حـ/ ٣٢ مستلزمات سلعية (مواد تعبئة مستهلكة) بالقيمة بمجرد صرفها من المخازن .

أما المواد المتداولة فلا يعتبر صرفها من المخازن أمرا يقتضى بتحميل قيمتها بالكامل مثل طريقة المواد المستهلكة ، ولكن ينبغى أن يعاد التقدير ، وتحمل الاستخدامات (مستلزمات سلعية) بقيمة الفرق بين القيمة الاصلية والقيمة المقدرة .

وتعالج حركة مواد التعبئة والتغليف باحدى طريقتين :

الطريقة الأولى :

تحميل حـ/ مستلزمات سلعية - مواد تعبئة وتغليف متداولة حـ/٣٢٤٢ بالقيمة الدفترية للمواد وقت صرفها ، ثم جعله دائنا بالقيمة المقدرة لهذه المواد عند ردها ، مع الاخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة أو غير المستردة ، ويعاب على هذه الطريقة أنها لاتؤدى الى احكام الرقابة على مواد التعبئة والتغليف المتداولة طرف العملاء ، ولذلك نكتفى بذكرها .

الطريقة الثانية :

توسيط حـ/ بضائع لدى الغير - مواد تعبئة وتغليف متداولة للمحاسبة على حركة المواد مع تحميل حـ/ مستلزمات سلعية - مواد تعبئة وتغليف متداولة بالفرق بين القيمة الدفترية للمواد عند الصرف والقيمة المقدرة لها عند الرد ، مع الأخذ فى الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة غير المستردة .

مثــــال :

صرفت احدى الوحدات الاقتصادية مواد تعبئة متداولة لأحـــد عملائها مع بضاعة مباعة قيمة هذه المواد بالمخازن ٢٠٠٠ جنيـــه - مقابل تأمين قدرة ٤٠٠ جنيه ، وقد تم رد مواد التعبئة وقـــدرت بمعرفة الفنيين بمبلغ ١٤٠٠ جنيه مع مسئولية العميل عما قيمته ١٠٠ ج وقد خصم هذا المبلغ من التأمين الذى سبق أن دفعه العميل .

فتكون القيود فى هذه الحالة كالآتى :

(١) صرف المواد المتداولة الى حـ/ العميل :

٢٠٠٠ من حـ/ بضائع لدى الغير

٢٠٠٠ مواد تعبئة وتغليف متداولة (حـ/ مستحدث)

٢٠٠٠ الى حـ/ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة .

(٢) تحصيل التأمين من العميل :

٤٠٠ من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

٤٠٠ الى حـ/ دائنون متنوعون تأمينات للغير .

(٣) ارتجاع مواد التعبئة واضافتها للمخزن :

من مذكورين :

١٤٠٠ حـ/ مخزن تعبئة وتغليف متداولة

٥٠٠ حـ/ مستلزمات سلعية مواد تعبئة وتغليف متداولة

١٠٠ حـ/ دائنون متنوعون (تأمينات للغير

٢٠٠٠ الى حـ/ بضائع لدى الغير .

(٤) المخلفـــات :

يثبت ايداع هذه المخلفات بالمخزن على أساس قيمتها التقديريـــة (على أساس قيمتها البيعية فى ضوء متوسط أسعار بيعها فى العـــام السابق) بالقيد التالى :

× من حـ/ مخزن المخلفات

× الى حـ/ مخلفات انتـاج

وفى نهاية العام يقفل هذا الحساب فى حساب العمليات الجارية كما يلـــى :

× من حـ/ مخلفات انتاج

× الى حـ/ العمليات الجارية

وعند صرف هذه المخلفات ليعاد تشغيلها فى الانتاج يجـــرى القيـد التالـى :

× من حـ/ المستلزمات السلعية
مخلفات انتـاج

× الى حـ/ مخزن المخلفات .

ز -- تسوية المستلزمات السلعية بفروق الجـرد :

قد تكون نتيجة الجرد المستمر عن طريق مطابقة قوائم الجرد علـى أرصدة حسابات الأصناف فى دفتر أستاذ مساعد المخزن وجود عجـــز أو زيادة فى المخزن ، وفيما يلى المعالجة المحاسبية لهذه الحالات :

تسوية فروق الجـرد

معالجة العجز   معالجة الزيادة

معالجة العجز :

وينقسم الى العجز مسموح به أو غير مسموح به

١) العجز المسموح به (طبيعى) :

ويكون العجز مسموح به اذا كان فى حدود المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وحيث أن هذا العجز لا يمكن تفاديه فيعالج كعنصر من عناصر التكلفة ويقيد كالآتى :

× من حـ/ مستلزمات سلعية
خامات (مثلا) (بقيمة العجز)

× الى حـ/ مخزن الخامات .

(٢) العجز غير المسموح به (غير طبيعى) :

وهو العجز الذى يزيد عن المعدلات الفنية الموضوعة ، ومن الطبيعى يجب الافتراض مبدئيا أن هناك شخص مسئول عن هذا العجز وفى هذه الحالة يجعل حساب الارصدة المدينة الاخرى مدينا (مع فتح حساب للشخص المسئول) وحساب المخزن دائنا دائنا ويكون القيد كالآتى :

× من حـ/ الارصدة المدينة الاخرى
حساب ....

× الى حـ/ مخزن الخامات .

أما فى حالة عدم امكان تحديد الشخص المسئول فالرأى المتفق عليه هو اعتبار تكلفة هذا العجز خسارة رأسمالية ، ويكون القيد كالآتى :

× من حـ/ تحويلات جارية تخصيصية

حـ/ خسائر رأسمالية

× الى حـ/ مخزن الخامات (فرضا)

معالجة الزيـادة :

قد يكون سبب هذه الزيادة عدم اثبات فواتير مشتريات ، وفـي هذه الحالة يجب اجراء القيد اللازم، وقد ترجع هذه الزيادة الـى فروق الوزن أو العد أو القياس أثناء صرف المستلزمات خلال العـام، فتعالج هذه الزيادة كتصحيح للمستلزمات السلعية المستخدمة، ويكون القيد كما يلـي :

× من حـ/ مخزن الخامـات

× الى حـ/ مستلزمات سلعية
خامـــات

الفـرع الثانـي

المستلزمات الخدمية ـ ٣٢

يقصد بالمستلزمات الخدمية الخدمات المؤداة بواسطة الغيـر واللازمة للعمليات الانتاجية ومرتبطة بالنشاط الانتاجي ، ومن ثم تعتبـر هذه المستلزمات أحد عناصر الاستهلاك الوسيط الذى تهتم الحسابات القومية بقياسه بقصد التوصل الى تحديد القيمة المضافة .

وتنقسم المستلزمات الخدمية الى الحسابات المساعدة التالية :

٣٣١ مصروفات صيانة .
٣٣٢ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن .
٣٣٣ مصروفات أبحاث وتجارب .
٣٣٤ نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال .
٣٣٥ نقل وانتقالات عامة ومواصلات .
٣٣٦ تأجير معدات ووسائل نقل .
٣٣٧ تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات .
٣٣٨ مصروفات خدمية متنوعة .

ويجب تطبيق القواعد السابق ذكرها والتي تتلخص في توسيط ح/ الموردين ، وأن تكون الخدمات بواسطة الغير ، واقتصاد تحميل المستلزمات الخدمية بالخدمات التي لا تعتبر جزء من تكلفة استخدام آخر أو أصل من الأصول أو تسوية لمورد من الموارد ، فمثلا :

- نقل مشتريات الوحدة من البضائع بغرض البيع ... تعتبر مصروفات النقل في هذه الحالة جزء من تكلفة المشتريات ، ومن ثم يحمل على حساب مشتريات بضائع بغرض البيع .
- نقل مشتريات الوحدة من الاصول الثابتة ، في هذه الحالة يحمل المصروف على حساب تكوين سلعي وهو من حسابات الاصول .
- نقل مبيعات الوحدة من الانتاج التام (أو من البضائع) في هذه الحالة يعالج المصروف كتسوية لايراد المبيعات كما سيتضح ذلك عند شرح الموارد .

× <u>المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية :</u>

تحكم المعالجة المحاسبية لعناصر المستلزمات الخدمية قاعدة عامة هي :

١) قيد الاستحقاق :

ويوسط فيه بصفة عامة حـ/ الموردين بقطاعاتها المختلفة على الوجه التالى :

×× من حـ/ مستلزمات خدمية
(حسب النوع)

×× الى حـ/ الموردين
(حسب القطاعات)

مع ملاحظة وضع كلمة ـ نقدا ـ اذا كانت العملية بالنقد ، ووضع اسم الشركة التى قدمت الخدمة لو كانت العملية بالأجل ٠

٢) قيد السداد :

اذا كانت العملية نقدا يكون القيد كالآتى :

×× من حـ/ الموردين
(حسب القطاعات)

×× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

واذا كانت المعالجة السابقة ـ هى القاعدة العامة ـ الا أن هناك حالات خاصة تستحق الدراسة وهى :

× معالجة " مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاول الباطن " ٠
× معالجة مخصص الصيانة ٠
× معالجة المستلزمات الخدمية المستحقة والمقدمة وذلك عند اجراء التسويات الجردية فى نهاية السنة المالية ٠

وفيما يلى شرح وتحليل لما سبق بيانه :

× معالجة مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :

يناسب حـ/ مصروفات مقاولى الباطن الوحدات الاقتصادية التى تعمل فى قطاع المقاولات أو تلك التى تزاول هذا النشاط مهما اختلف نوع القطاع الذى ينطوى تحت لوائه ، وهذه المصروفات عبارة عن قيمة المستخلصات التى يقدمها مقاولى الباطن عن الاعمال التى ينفذونها بتكليف من الوحدة الاقتصادية .

أما مصروفات التشغيل لدى الغير فهى عبارة عن قيمة الفواتير التى يقدمها الغير من أعمال تمت على عناصر مخزون الوحدة (المستلزمات السلعية ، الانتاج غير التام ، البضائع بغرض البيع) نظرا لعدم توافر امكانيات لدى الوحدة لاجراء عمليات تشغيل على تلك العناصر ، ويستبعد من مصروفات التشغيل قيمة فواتير تشغيل خامات ترد الى مخزن الخامات تمهيدا لاستخدامها فيما بعد فى عمليات الانتاج - وهذه المصروفات تحمل على مخزن الخامات - حيث تعتبر جزء من تكلفة أصل من الاصول وبالتالى لا تعتبر مستلزمات خدمية .

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية لفواتير مقاولى الباطن لا تختلف عما سبق أن بيناه بالنسبة للمستلزمات الخدمية عموما ، ويكون قيد الاستحقاق كما يلى :

× من حـ/ مستلزمات خدمية
مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن

× الى حـ/ الموردين
مورد و قطاع ....

ثم يجرى قيد سداد الفاتورة بجعل حساب الموردين مدينا وبنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

أما بالنسبة لمصروفات التشغيل لدى الغير فان الامر يحتاج لمعالجة خاصة لاقتران العملية بارسال وارتجاع مستلزمات سلعية أو انتاج تام أو غير تام وتتم هذه المعالجة تبعا للقواعد الآتية[1] :

أ - توسيط حـ/ بضائع لدى الغير حـ/١٣٤ للمحاسبة على حركة المستلزمات السلعية أو الانتاج .

ب - قصر تحميل حساب مصروفات التشغيل لدى الغير بالفواتير المتعلقة بالانتاج التام وغير التام، وبذلك يخرج عن نطاق هذا الحساب الفواتير المتعلقة بعمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية حيث تعالج كجزء من تكلفة هذه المستلزمات .

جـ - المصروفات الخاصة بالعمليات التشغيلية على الأصول الثابتة فى مرحلة التكوين تعتبر هذه المصروفات بندا من بنود تكلفة هذه الأصول ويتضمنها حـ/ تكوين سلعى .

مثـــال :

أرسلت احدى الوحدات الاقتصادية ٢٠٠ وحدة من الانتاج التام لاحدى شركات القطاع العام لاجراء عمليات تشغيلية علما بأن تكلفة الوحدة ٨ جنيهات ومتفق على اجراء العمليات التشغيلية بمعدل ٠,٥٠٠ للوحدة ، وتم ارتجاع هذه الوحدات من هذا الانتاج بعد اجراء العمليات المطلوبة ، فتكون القيود كما يلى :

(١) المرجع السابق ، ص ١٠٥ .

١) عند ارسال الانتاج التـام :

١٦٠٠ من حـ/ بضائع لدى الغير
انتاج تام

١٦٠٠ الى حـ/ مخزون انتاج تام

٢) عند ارتجاع الانتاج التام واستحقاق مصروفات التشغيل يكـــون القيد كما يلـى :

من مذكورين

١٦٠٠ حـ/ مخزون انتاج تام
١٠٠ حـ/ مستلزمات خدمية (٢٠٠ وحدة × ٠,٥٠٠) ٠
مصروفات تشغيل لدى الغير

الى مذكورين

١٦٠٠ حـ/ بضائع لدى الغير
١٠٠ حـ/ مورد و قطاع عام أعمال
شركة ٠٠٠٠٠٠٠٠٠

وحتى يتضح حالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالمستلزمـــات السلعية نفـرض بيانات المثال السابق مع افتراض أن العمليات المتعلقة بخامات رئيسية فيكون القيد كما يلى :

عند ارسال الخامـات :

١٦٠٠ من حـ/ بضائع لدى الغير
مستلزمات سلعية

١٦٠٠ الى حـ/ مخزن الخامات الرئيسية

وعند ارتجاع الخانات واستحقاق مصروفات التشغيل يكون القيد :

١٧٠٠ من حـ/ مخزن الخامات الرئيسية
الى مذكورين
١٦٠٠ حـ/ بضائع لدى الغير
١٠٠ حـ/ مورد و قطاع عام أعمـال
شركة ....

× مخصص الصيانـــة :

ينص النظام على أنه لضمان عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمـرات الدورية خلال عمرها الانتاجي ـ يخصص مبلغ ثابت لهذا الغرض تحمل به تكاليف الفترة المالية (حساب العمليات الجارية) ، واذا كان رصيد هذا المخصص فى نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة ـ أما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانيـــــة ، والرأى فى هذا الصدد اظهار الرصيد الدائن للمخصص بالميزانيـــة تحت عنوان " مخصصات أخرى " ويعاد النظر دوريا فى مدى تناســـب معدل مصروفات الصيانة مع المصروفات الفعلية .

وفى ضوء ما سبق تكون المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة مـــن بداية الفترة المالية حتى آخرها كما يلى [1] :

١) فى بداية الفترة الماليـــة :

يتم تكوين مخصص الصيانة للفترة المالية باستخدام حساب "مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك" كما يلى :

---

(١) المرجع السابق ، ص ١٠٧ .

× من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك

× الى حـ/ مخصصات أخرى ـ مخصص الصيانة .

٢) خلال الفترة الماليـــة :

تحمل تكاليف الصيانة على حسابات الاستخدامات المعنية فتكلفـــة الصيانة المؤداة بواسطة الغير تحمل على حساب مستلزمات خدميـــــة وتكلفة الصيانة المؤداة بواسطة الوحدة تحمل على الاستخدامات المختلفة

وبتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ، ثم علـــــى حسابات المراكز فى ادارة التكاليف يمكن حصر تكلفة " مركز الصيانـــة " وبصفة عامة تتمثل هذه التكلفة فى الأجور والمستلزمات السلعية والاهلاك

٣) فى ختام الفترة المحاسبية :

فى ضوء التكاليف الفعلية لمركز الصيانة يكون القيد كما يلى :

×× من حـ/ مخصصات أخرى ـ مخصص الصيانة

الى مذكورين

حـ/ أجور نقدية

× حـ/ مزايا عينية

× حـ/ تأمينات اجتماعية

× حـ/ مستلزمات سلعية "قطع غيار ومهمات"

× حـ/ مستلزمات خدمية " مصروفات صيانة "

× حـ/ الاهلاك .

ويلاحظ أنه اذا كان رصيد المخصص فى نهاية الفترة مدينـــــا يحمل على تكاليف الفترة حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ، أما اذا كان دائنا فيظهر الرصيد الدائن للمخصص بالميزانية " مخصصــات أخـرى " .

مثال :

رصيد مخصص الصيانة فى ١/١/١٩٨٨ بلغ ٨٠٠ جنيه :

- تم تكوين المخصص سنويا بمبلغ ثابت قدره ٤٠٠٠ جنيه .
- بلغت التكاليف الفعلية لمركز الصيانة الموجود داخل الوحـــــدة ٦٠٠٠ جنيه موزعة كما يلى :

١٥٠٠ أجور نقدية - ٢٠٠ مزايا عينية - ٣٠٠ تأمينات اجتماعيـة

٣٥٠٠ مستلزمات سلعية - ٤٠٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك

المطلوب قيد اليومية لاثبات ما سبق :

الحـــل :

١ - المبلغ الثابت الخاص بمخصص الصيانة

٤٠٠٠ من حـ/ تحويلات جارية تخصيصية

٤٠٠٠ حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك

٤٠٠٠ الى حـ/ مخصصات أخرى

٤٠٠٠ حـ/ مخصص صيانة

٢ - تحميل مخصص الصيانة بالتكاليف الفعليـة :

٦٠٠٠ من حـ/ مخصصات أخـرى

٦٠٠٠ حـ/ مخصص صيانة

الى مذكورين

١٥٠٠ حـ/ أجور نقدية

٢٠٠ حـ/ مزايا عينية

٣٠٠ حـ/ تأمينات اجتماعيـة

٣٥٠٠ حـ/ مستلزمات سلعية

٤٠٠ حـ/ مستلزمات خدمية

١٠٠ حـ/ مصروفات تحويلية جارية (اهلاك)

٣) تحميل الرصيد المدين للمخصص على استخدامات الفترة :

١٢٠٠ من حـ/ تحويلات جارية تخصيصية

١٢٠٠ مخصصات بخلاف الاهلاك

١٢٠٠ الى حـ/ مخصصات أخرى

وبناء عليه يظهر حـ/ مخصص الصيانة كما يلى

٦٠٠٠	الى مذكورين	٨٠٠	رصيد منقول فى ١/١/٨٨
		٤٠٠٠	من حـ/ مخصصات بخلاف الاهلاك
		١٢٠٠	رصيد مرحل
٦٠٠٠		٦٠٠٠	
١٢٠٠	رصيد منقول	١٢٠٠	من حـ/ مخصصات بخلاف الاهلاك
١٢٠٠		١٢٠٠	

نفرض فى المثال السابق أن التكاليف الفعلية موزعة كالآتى :

١٥٠٠ أجور نقدية ـ ٢٠٠ مزايا عينية ـ ٣٠٠ تأمينات اجتماعية ـ ١٢٠٠ مستلزمات سلعية ـ ٤٠٠ مستلزمات خدمية ـ ١٠٠ اهلاك ٠

المطلوب قيود اليومية فى هذه الحالة :

يكون قيد تحميل مخصص الصيانة بالتكاليف الفعلية كما يلى :

٣٨٠٠ من حـ/ مخصصات أخـرى

مخصص صيانة

الى مذكورين

١٥٠٠ حـ/ أجور نقدية
٢٠٠ حـ/ مزايا عينية
٣٠٠ حـ/ تأمينات اجتماعية
١٣٠٠ حـ/ مستلزمات سلعية
٤٠٠ حـ/ مستلزمات خدمية
١٠٠ حـ/ مصروفات تحويلية ـ اهلاك

وبالتالى لا يكون هناك حاجة لقيد تسوية ويظهر رصيد مخصص ١٠٠٠ جنيه ضمن حـ/ مخصصات أخرى بالميزانية كما فى الحساب التالى :

حـ/ مخصصات أخرى ـ مخصص صيانة

٣٨٠٠	الى مذكورين	٨٠٠	رصيد ١٩٨٨/١/١
١٠٠٠	رصيد مرحل ١٩٨٨/١٢/٣١	٤٠٠٠	حـ/ مخصصات بخلاف الاهلاك
٤٨٠٠		٤٨٠٠	

× معالجة المستلزمات الخدمية المستحقة والمقدمة عند اجراء التسويات الجردية :

تطبيقا لاساس الاستحقاق قد يتبين من فحص حـ/ المستلزمات الخدمية فى نهاية العام وجود مستلزمات خدمية مستحقة أو مقدمة .

- المستلزمات الخدمية المستحقة :

طبقا لما سبق بيانه يجرى قيد الاستحقاق فقط كالآتي :

× من حـ/ مستلزمات خدمية
(حسب النوع)

× الى حـ/ مورد و قطاع ....
شركة ....

وهكذا تظهر المستلزمات الخدمية ضمن رصيد حـ/ الموردين ويتم سدادها فى العام التالى .

- المستلزمات الخدمية المقدمة :

فيتم قيدها على حساب "الارصدة المدينة الأخرى - حـ/ ١٧٢" ..
وذلك لأن النظام لم يهتم بالدليل حسابا خاصا لمعالجة المقدمات ... فبفرض وجود مبلغ مدفوع مقدم لتأجير معدات ووسائل نقل يكون القيد كما يلى :

× من حـ/ الارصدة المدينة الأخرى
تأجير معدات ووسائل نقل مقدم

× الى حـ/ مستلزمات خدمية
تأجير معدات ووسائل نقل

طبقا لما تقدم تظهر المستلزمات الخدمية المقدمة فى الميزانية ضمن رصيد حساب "الارصدة المدينة الاخرى" وفى بداية العام التالى يجرى قيد التسوية العكسى بجعل المستلزمات الخدمية مدينة والارصدة المدينة الاخرى دائنة ، بالقيد المحاسبى التالى :

×× من حـ/ مستلزمات خدمية

حـ/ حسب النوع

×× الى حـ/ أرصدة مدينة أخرى

مصروفات صيانة مقدمة .

الفـرع الثالـث

المشتريات بغرض البيع ــ ٣٤

ويتضمن هذا الحساب قيمة ما تشتريه الوحدة الاقتصادية بقصد البيع على حالته ودون اضافة أى عمليات تحويلية أو تصنيعية أو تحويرية عليه . وغالبا ما يظهر هذا الحساب فى الوحدات ذات الطابع التجارى مع التسليم بامكانية وجوده فى أى وحدة مهما كان نشاطها الرئيسى .

وقد راعى النظام بالنسبة للمشتريات بغرض البيع ــ ٣٤ الأمور التالية :

١ ــ قسم النظام الحساب المشار اليه الى حسابين مساعدين هما :

٣٤١ مشتريات بغرض البيع محلية .

٣٤٢ مشتريات بغرض البيع خارجية .

٢ ــ يتم توسيط حـ/ الموردين ــ ٢٦١ مع تحليل هذا الحساب وفقا للقطاعات المختلفة (عام ــ خاص ..) .

٣ ــ تتضمن تكلفة المشتريات بغرض البيع الى جانب قيمة فواتير الشراء مصروفات الشراء المباشر حتى وصول المشتريات لمخازن الوحدة

دون أن تتضمن أية أعباء تمويلية أو مصروفات تخزينية .

٤ - العبرة في تقسيم الحساب الى محلية ، وخارجية ليست بطبيعة السلعة (محلية أو مستوردة) وانما بمكان المورد (داخل مصر أو خارجها) وعلى ذلك اذا اشترت الوحدة سلعا مستوردة من السوق المحلى تعالج على أنها مشتريات بغرض البيع محلية - ٣٤١ .

المعالجة المحاسبية للمشتريات بغرض البيع :

١ - المشتريات بغرض البيع - محلية ٣٤١ :

(أ) قيد الشراء :

من حـ/ مشتريات بغرض البيع	٣٤
حـ/ مشتريات بغرض البيع محلية	٣٤١
الى حـ/ الموردين	٢٦١
حـ/ موردى قطاع	

(ب) قيد السداد :

من حـ/ الموردين	٢٦١
حـ/ موردى قطاع	...
الى حـ/ بنك جارى	١٨٢
حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

٢ - المشتريات بغرض البيع - خارجية ٣٤٢ :

سبق أن تناولنا المعالجة المحاسبية لها عندما تناولنا تحليل حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع - ١٢٦ .

المبحث الثالث

المصروفات التحويلية الجارية ـ ٣٥

طبقا للمفهوم الاقتصادى يعنى لفظ " التحويلات " المعاملات التى لا يترتب عليها اضافة للدخل وليست فى الحقيقة من العناصر اللازمة لانتاجه وبالتالى لا تحتسب من تكاليف هذا الانتاج فالموارد الاقتصادية المحولة لا ينتج عنها الحصول على مقابل فى صورة مباشرة محددة فى الفترة الجارية •

وبالنظر الى العناصر المكونة لبند المصروفات التحويلية الجارية نجد أن كل العناصر فيما عدا ضرائب الرسوم السلعية تعتبر من مكونات الدخل الاجمالى وليست تحويلا منه أو تصرفا طبقا للمفهوم الاقتصادى للتحويلات• فالتحويلات تعتبر من عناصر التصرف فى الدخل وليست من العناصر التحميلية على تكلفة الدخل لكونها لا تساهم فى انتاجه•• ومعيار التفرقة بين المعاملات الدخلية والمعاملات التحويلية هو مساهمة المعاملة فى انتاج الدخل وتعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست من المعاملات الدخلية •

ولما كان من ضمن أهداف النظام المحاسبى الموحد محاولة الربط بين الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية •فان الامر كان يستدعى الالتزام بالتعريف الاقتصادى للمصطلحات المستخدمة فى المحاسبة القومية • غير أن النظام فرق بين مكونات هذه العناصر فى حساب العمليات الجارية مما يسهل مهمة المحاسب القومى فى تحديد العناصر التحويلية منها •

ولقد عرفت اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام " التحويلات " بأنها "كل ما يقبض أو يصرف من جانب الوحدة دون أن يقابله سلعة أو خدمة " الا أن هذا التعريف قد ينتقد على أساس أنه لا يتلاءم مع كثير من بنود المصروفات التحويلية الجارية ، فالاهلاك مثلا يعتبر نفقة مقابل خدمات الاصول الثابتة ، والايجار يعتبر أيضا نفقة مقابل الانتفاع بعقارات الغير ، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن النظام استخدم اصطلاح المصروفات التحويلية الجارية ليعبر عن مجموعة النفقات والأعباء التي تصرفها أو تتحملها الوحدة والمرتبطة بالنشاط الجاري وذلك بخلاف الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع[1] .

وينقسم حساب المصروفات التحويلية الجارية الى مجموعة من الحسابات المساعدة وهي :

- ضرائب ورسوم سلعية - الاهلاك - الايجارات الفعلية ، وفرق الايجار المحسوب - فوائد محلية وفوائد خارجية وفرق الفوائد المحسوبة - فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام ، فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع .

ونظرا لارتباط حسابات فروق التقويم بالانتاج بسعر السوق ، فمن الأفضل معالجة هذه الحسابات في الفصل الخاص بالموارد ، وفيما يلي شرحا للحسابات السابقة .

---

(١) د . علي محروس شادي ، مرجع سابق ، ص ١١٤ .

أولا : ضرائب ورسوم سلعية ـ ٣٥١

تعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست بندا من بنود تكلفة الدخل القومي ، ولذلك اقتضى النظام المحاسبي الموحد ضرورة فصل الضرائب والرسوم السلعية من رسوم جمركية ورسوم انتاج وغيرها عن باقي تكلفة مستلزمات الانتاج المتسببة في فرض الرسوم، وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هي : رسوم جمركية ورسوم انتاج ، حصيلة الخزانة ، ضرائب أخرى .

(١) رسوم جمركية عن المستخدم ـ ٣٥١١ :

يقتصر تحديد الرسوم الجمركية على الوحدات التي تستورد مستلزماتها السلعية بطريق مباشر أو غير مباشر (وكيل) ، وقد سبق البيان أن هذه الرسوم تمثل جزء من تكلفة الاعتمادات المستندية المفتوحة ، وبالتالي تدخل هذه الرسوم ضمن تكلفة المستلزمات التي تودع بالمخازن ، وعند صرف هذه المستلزمات للاستخدام في النشاط الانتاجي ينعكس قدر من هذه الرسوم في حساب المستلزمات السلعية ، وهذه الرسوم وان كانت تعتبر بند يدخل ضمن تكلفة المستلزمات السلعية على مستوى الوحدة الا أنها من وجهة نظر المحاسبة القومية لا تدخل ضمن التكلفة ، ومن ثم وجب تجريد المستلزمات السلعية من هذه الرسوم لتحديد تكلفة الانتاج على المستوى القومي .

ولقد بين النظام أسلوب فصل الرسوم عن المستلزمات السلعية على أساس تسوية هذه الرسوم في آخر الفترة ضمن التسويات الجردية بالمعادلة الآتية :

الرسوم الجمركية عن المستخدم = الرسوم الجمركية المستحقة خلال الفترة + الرسوم الجمركية عن المخزون أول الفترة ـ الرسوم الجمركية عن المخزون آخر الفترة ٠

ويمكن للوحدة اتباع نظام الحصر الفعلى للرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستخدمة فى العمليات الانتاجية من واقع مستندات الصرف من المخازن والتى يجب أن تبين عليها هذه الرسوم ٠

وتقيد الرسوم الجمركية عن المستخدم عند اجراء الجرد فى نهاية الفترة المحاسبية بقيد التسوية الآتى :

× من حـ/ رسوم جمركية عن المستخدم

× الى حـ/ مستلزمات سلعية (حسب النوع)

ويترتب على هذا القيد فصل الرسوم الجمركية عن المستلزمات السلعية وبالتالى تصبح الرسوم الجمركية فى مجموعة ضرائب ورسوم سلعية بعد أن كانت ضمن المستلزمات السلعية ٠

(٢) رسم الانتاج ٣٥١٢ وحصيلة الخزانة ـ ٣٥١٣ :

تفرض الدولة رسم انتاج على بعض السلع التى تنتجها بعض الوحدات الاقتصادية ، كما هو الحال فى صناعة الكبريت والبطاريات وغيرها ، وتستحق رسوم الانتاج على السلع التى تنتج ، وتقوم الوحدة المنتجة أى البائعة بدفع هذه الرسوم على أن تحصلها من المشترى باضافتها الى أسعار البيع ٠

أما حصيلة الخزانة فتتمثل فى فروق الاسعار التى فرضتها الدولة

على أسعار بعض السلع وينص قرار رفع الاسعار أن تؤول الحصيلة لخزانة الدولة ٠

المعالجة المحاسبية :

تتم المعالجة المحاسبية فى دفاتر البائع والمشترى على الوجه التالى :

أ - فى دفاتر البائع :

تقيد على حساب العملاء مقابل تعلية حصيلة الخزانة أو رسوم الانتاج للجهة المختصة (وزارة المالية أو مصلحة الجمارك) ويكون القيد على الوجه التالى :

× من حـ/ العملاء
(تبويب قطاعى)
الى مذكورين :
× حـ/ صافى مبيعات انتاج تام
× حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الجمارك - رسوم انتاج وزارة المالية - حصيلة الخزانة ٠

ب - فى دفاتر المشترى :

تقيد قيمة الاصناف المشتراه بالتكلفة فى دفاتر الوحدة المشترية أى تضاف هذه الاصناف الى المخازن متضمنة حصيلة الخزانة ورسوم الانتاج ويكون القيد كما يلى :

× من حـ/ مخزن الخامات
× الى حـ/ الموردين
(تبويب قطاعى)

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم حساب رسوم الانتاج (عن المستخدم) وحصيلة الخزانة عن (المستخدم) بنفس الطريقة التى اتبعت فى معالجة الرسوم الجمركية وذلك كما يلى :

حصيلة الخزانة (أو رسوم الانتاج) عن المستخدم فى الانتاج = الحصيلة (أو الرسوم المستحقة خلال العام + الحصيلة (أو الرسوم) عن المخزون فى أول العام - الحصيلة (أو الرسوم) عن المخزون فى آخر العام •

ويكون قيد التسوية كما يلى :

من حـ/ ضرائب ورسوم سلعية

× حـ/ رسوم الانتاج

أو

× من حـ/ حصيلة الخزانة

× الى حـ/ مستلزمات سلعية (حسب النوع)

(٣) ضرائب أخرى - ٣٥١٤ :

تمثل هذه الضرائب أية أعباء رسومية تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الانتاجى ومستلزماته كرسوم الدمغة بأنواعها وضريبة السيارات •

ولما كانت حساب " ضرائب أخرى " يحمل بالضرائب غير المباشرة الاخرى فانه لا يشمل الضرائب المباشرة الآتية (الضريبة العقارية ، وضريبة الارباح التجارية والصناعية وضريبة القيم المنقولة التى تتحملها الوحدة) فهذه تحمل على حساب ضرائب دخلية حـ/ ٣٦٩ •

وفى ضوء ما تقدم يمكن تقسيم الضرائب الاخرى الى مجموعتين :

ضرائب ورسوم تتحملها الوحدة مباشرة .　　ضرائب ورسوم تستقطع عند المنبع

ونشرح المجموعتين لما سبق :

ضرائب ورسوم تتحملها الوحدة مباشرة :

وهذه الأنواع تقوم الوحدة بسدادها الى الجهة الادارية التى ينص عليها القانون بأن تؤول اليها الحصيلة كضريبة السيارات والدمغات على الفواتير ووثائق الوحدة ، وهذه تعالج على النحو التالى :

أ - قيد الاستحقاق :

من حـ/ ضرائب ورسوم سلعية

× حـ/ ضرائب أخرى

× الى حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الضرائب - ضرائب ....

ب - قيود السداد للجهة الادارية :

× من حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الضرائب - ضرائب ....

× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

ضرائب ورسوم تستقطع عند المنبع :

تتحمل الوحدة الاقتصادية بعض أنواع الدمغات تستقطع عند المنبع من مستحقاتها لدى الغير ، وهذه تتمثل أساسا فى الدمغات

النوعية والتدريجية التى تخضع لها الصرفيات الحكوميـــة .

وتتم المعالجة فى هذه الحالة على النحو الموضح فيما بعــــد - بافتراض أن للوحدة لدى الغير مستحقات عن مبيعات للقطاع الحكومى :

أ - اثبات قيد الاستحقاق للمبيعات :

× من حـ/ العمـلاء
(حسب القطاعات)

× الى حـ/ صافى مبيعات انتاج تام

ب - اثبات التحصيل مع خصم القطاع الحكومى الدمغة عند المنبع :

من مذكوريـــن
حـ/ بنك تمويل نشاط جارى
حـ/ ضرائب ورسوم سلعية
ضرائب أخرى (الرسوم المستقطعة)
الى حـ/ العمـلاء (حسب القطاعات)

ثانيـا - الاهـلاك - ٣٥٢

استخدم النظام المحاسبى لفظ "اهلاك" بدلا من "استهـــلاك لتجنب الخلط بين استهلاك الاصول الثابتة من ناحية واستهلاك السلع والخدمات النهائية من ناحية أخـرى .

ويمثل الاهلاك قيمة ما يتم تحميله على حساب العمليات الجاريـــة طبقا للمعدلات التى وردت بالملحق رقم (١) من النظام ، وذلـــك بالنسبة للأصول الثابتة المشتراه جديدة وتستخدم فى الانتاج ولم يتـم اهلاكها دفتريا ، كما وضع النظام قواعد أخرى للاهلاك فى الحـــالات

غير العاديــة •

× **تعريف الاهــلاك :**

يعرف الاهلاك بأنه توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مــدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة ويعرف أحيانا بأنه نفقة تعبر عن مقابــل خدمة الأصول الثابتة ومساهمتها فى النشاط الانتاجى • وعليه يجــب حسابه وتحميله على حسابات النتيجة سواء كانت نتيجة العام فائضــا أو عجــزا •

وقد يطلق على اهلاك أصول معينة اصطلاح النفاد أو التخفيض فالنفاد ظاهرة مميزة للأصول المتناقصة مثل مناجم وآبار بترول ومــا شابهها • أما التخفيض فظاهرة مميزة للاصول غير الملموسة أو النفقات الايرادية المؤجلــة •

وقد يقع حادث عرضى لبعض أنواع الأصول يترتب عليه منع استخدام الأصل فى الانتاج قبل نهاية عمــرة الانتاجى • ويطلق على هــذه الحالة الهلاك الطارئ للأصول وتحدد قيمة هذا الهلاك بالقيمــة الدفترية للأصل وتعتبر خسارة تحمل على حساب التحويلات الجاريــة التخصيصية - خسائر رأسمالية - فى السنة التى وقع الحادث خلالهــا ونتيجة لذلك تحمل الخسائر على حسابات النتيجة للوحدة الاقتصاديــة عن هذه السنة •

× **الأصول القابلة للاهــلاك :**

يلزم النظام المحاسبى الموحد بوجوب حساب الاهلاك أيا كانــت

نتيجة أعمال الوحدة فائضا أو عجزا ، ويجرى الاهلاك على جميع أنـــواع الأصول الثابتة فيما عدا الأراضى ، وقد حددت هذه الاصول فـــــى الأنواع التاليـة :

٣٥٢١ - حدائق وبساتين (مزروعات معمرة قابلة للاهلاك)
٣٥٢٢ - مبانى وانشاءات ومرافق .
٣٥٢٣ - آلات ومعدات .
٣٥٢٤ - وسائل نقل وانتقال .
٣٥٢٥ - عدد وأدوات .
٣٥٢٦ - أثاث ومعدات مكاتب .
٣٥٢٧ - ثـروة حيوانيـة .
٣٥٢٨ - نفقات ايرادية مؤجلـة .

× القواعد الخاصة بالاهلاك[1] :

يمكن اجمالى هذه القواعد فى مجموعة من الجوانب هى :

(١) أساس حساب الاهلاك :

استخدم النظام التكلفة التاريخية لتحديد القيمة الخاضعـــــة للاهلاك ، وبخصوص مشكلة ارتفاع أسعار الاصول الثابتة فقد عالجهـا بالنص على ضرورة تدبير فروق القيمة الاستبدالية ، دون أن يحـــدد كيفية ذلك ، وقد نص القرار الوزارى رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ علــــى

(١) - المرجع السابق ، ص ١٢٢ - ١٢٦ .
- عبد الباسط رضوان ، مرجع سابق ، ص ٤١ - ٤٨ .

تجنيب ٥٪ من صافى الربح لتكوين احتياطى ارتفاع أسعار الأصـــول الثابتة ، وقد اتبع النظام أساس التكلفة التاريخية عند حساب أقســاط اهلاك الاصول مع معالجة فروق القيم الاستبدالية كتوزيع أو تصرف فــى الفائض الأمــر الذى يترتب عليه عدم تدبير هذه الفروق اذا ما حققـت الوحدة خسارة صافيــة ٠

(٢) القيمة الخاضعة للاهلاك :

سبق أن ذكرنا أن النظام المحاسبى الموحد اتخذ التكلفـــــة التاريخية أساسا لتحديد القيمة الخاضعة للاهلاك وتتمثل هـــذه التكلفة فى تكلفته الفعلية حتى يصبح صالحا للاستخدام وتشمل هـــذه القيمة على ما يلــى :

أ - ثمن شراء الأصل وفقا لعقد الشراء ٠

ب - مصروفات الشحن والتأمين والرسوم الجمركية ٠

جـ - مصروفات التركيب (أجور خبراء ومهندسين وعمال ومستلزمات) ٠

د - قيمة المنشآت الخاصة التى تستلزمها أنواع معينة من الآلات مثـل القواعد الثابتة التى تركب عليها ٠

ولا تتضمن القيمة الخاضعة للاهلاك :

أ - أى تكاليف أو أعباء تمويلية كالفوائد ومصروفات فترة الائتمان وفروق العملــة ٠

ب - أى قيمة للنقاية أو القيمة التخريدية المتوقعة للأصل - أمـــــا الأصول التى يتم اهداؤها للوحدة فتحدد لها قيمة تقديريــــة بمعرفة الخبراء المختصين ٠

وعلى الرغم من أن النظام اتخذ التكلفة التاريخية أساسا لحساب الاهلاك الا أنه اعترف بعدم ثبات القوة الشرائية للنقود بفعل التغيير فى المستوى العام للأسعار وبالتالى نص النظام[1] "من الضرورى تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للأصل وذلك للمحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة" .

ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم (احتياطى ارتفاع أسعار الأصول) وحيث أن قرار مجلس الوزراء رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ نص على تكوين الاحتياطى المشار اليه من صافى الربح بمعدل ٥% - ولكن يلاحظ على هذا النص عدم تحقيق الهدف منه حيث أن تكوينه مرتبط بتحقيق الوحدة للربح ويعنى ذلك عدم تكوينه فى حالة تحقيق الوحدة لخسائر صافية ، لذلك يرى البعض[2] للتغلب على هذه المشكلة تغيير التسمية من احتياطى الى " مخصص فروق القيمة الاستبدالية للأصول الثابتة " حتى يمكن أن يكون تحميلا على الربح وليس توزيعا له أى حتى يتسنى تكوينه بغض النظر عن النتيجة (ربح أو خسارة) .

(٣) متى يبدأ حساب الاهلاك

تختلف آراء المحاسبين حول تحديد تاريخ بدء الاهلاك ، فريق يرى بداية حسابه من تاريخ نقل الملكية ، وفريق آخر يرى حساب الاهلاك من تاريخ بدء الاستعمال ، والرأى الاخير هو ما أخذ به

---

(١) النظام المحاسبى الموحد - مرجع سابق - ص ١١٢ .

(٢) د . عبد الحى مرعى - مرجع سابق - ص ٣٢٢ .

النظام ، وفى حالة تشغيل الاصل خلال فترة التجارب يعتبر الاهلاك نفقة رأسمالية ويحمل لحساب " نفقات ايرادية مؤجلة - تجارب بدء التشغيل " .

(٤) طريقة حساب الاهلاك :

تختلف الآراء فى اختيار طريقة الاهلاك مثل طريقة القسط الثابت ، وطريقة القسط المتناقص ، وطريقة الدفعة السنوية ، وطريقة اعادة التقدير ، وطريقة مخصص الاستهلاك المستثمر وغير ذلك ، وقد اختار النظام المحاسبى الموحد طريقة القسط الثابت فى حساب الاهلاك سنويا ، الا أنه خرج عن هذه الطريقة فى بعض الحالات منها ما يلى :

× اهلاك الادوات الصغيرة :

وتعتبر مستهلكة عند الصرف منها أولا بأول وذلك لصعوبة تقدير عمرها الانتاجى وعدم أهميتها النسبية .

× اهلاك المهمات :

حيث أجاز النظام استخدام طريقة اعادة التقدير عند اهلاكها فى نهاية كل فترة محاسبية .

× قواعد أخرى فى الاهلاك :

(٥) الهلاك الطارىء :

قد تهلك الوحدة الاقتصادية بعض الاصول الثابتة لأى سبب من الأسباب قبل انتهاء عمرها الانتاجى ، فالقيمة الدفترية لهذه الأصول تعتبر خسارة يعبر عنها " بالهلاك الطارىء " يحمل على حسابات

النتيجة عن الفترة التى تم فيها هذا الهلاك .

(٦) الأصول التى يتم اهلاكها دفتريا ويستمر استخدامها فى الانتاج

ويقضى النظام حلا لهذه المشكلة بما يلى :

أ - يستمر حساب قسط الاهلاك لهذه الاصول بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط ، ويستثنى من ذلك الاصول المخصصة لمراكز الانتاج فى الوحدات الاقتصادية التابعة لمؤسسة التعدين أو الوحدات المتخصصة فى انتاج البترول أو تكريره دون ما عداها من أصول المراكز الأخرى (خدمات انتاجية ، تسويقية ، ادارية وتمويلية) اذ تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط .

ب - يقيد هذا الاهلاك لحساب " احتياطى ارتفاع أسعار الأصول " .

جـ - يراعى حساب النسبتين (٥٠٪ ، ٢٥٪) على أساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة مهما كانت ساعات التشغيل .

(٧) وضع الأصول الثابتة فى مجموعات متجانسة :

لتيسير حساب الاهلاك يقرر النظام وضع الاصول الثابتة فى مجموعات متجانسة من حيث النوع وطبيعة العمل وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بغض النظر عن مكوناتها ، وقد تكون هذه المجموعات أفقية كمجموعة محطة توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة و ... الخ ، وقد تكون هذه المجموعة رأسية حيث تشترك كل مجموعة فى انتاج معين كمجموعة آلات الصهر ومجموعة آلات الدرفلة .... الخ وقد تكون هذه المجموعة جغرافية كمجموعة آلات منطقة معينة (آلات منجم) .... الخ .

(٨) الافتراضات التي تقوم عليها معدلات الاهلاك :

يلاحظ أن معدلات الاهلاك الواردة بالملحق رقم (١) بالنظام المحاسبي قامت على الافتراضات التالية :

- عدد أيام العمل في السنة ٣٠٠ يوم فأقل ٠
- مدة التشغيل اليومي وردية واحدة ٠
- الأصول مشتراه جديدة ٠

ويترتب على الافتراضات السابقة الحالات التالية [1] :

أ - الأصول التي لا تعمل طوال السنة :

قرر النظام أن يحسب اهلاكها بمعدل ٥٠٪ من قسط الاهلاك المقرر ٠

ب - الأصول التي تستخدم أي مدة خلال السنة :

طبقا للافتراض الأول يحسب عنها معدل اهلاك بالكامل ، الا أنه طبقا للتعديلات الأخيرة تقسم السنة المالية الى أربع فترات متساوية ويحسب للأصول عن كل فترة اهلاك كامل أو بمعدل ٥٠٪ بحسب استخدامها أي مدة خلال الفترة أو عدم استخدامها اطلاقا ، وفي الحالة الاخيرة فان الحكمة من حساب اهلاك بمعدل ٥٠٪ هي تعرض الاصل للتقادم ، فالاهلاك هو ناتج عاملين الأول داخلي يتعلق بالاستخدام والثاني خارجي يتعلق بعامل التقادم ٠

---

(١) د ٠ على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٢٥ ٠

مثـــال :

بفرض أن تكلفة أحد الأصول ١٠,٠٠٠ جنيه ومعدل الاهـــلاك ٦ ٪ وقد تم تشغيله خلال الربع الأول فقط لمدة ٥٠ يوم ٠

في هذه الحالة يحسب اهلاك الأصل المشار اليه كما يلي :

اهلاك الاستعمال عن الربع الأول = ١٠,٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{١}{٤}$ = ١٥٠ ٠

اهلاك التقادم عن الثلاثة أرباع الباقيـــة =

١٠,٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٩}{١٢}$ × $\frac{٥٠}{١٠٠}$ = ٢٢٥ ٠

قسط الاهلاك = ١٥٠ + ٢٢٥ = ٣٧٥ ٠

جـ - الاصول التي تعمل أكثر من ٣٠٠ يوم أو أكثر من وردية واحدة :

من المتعين في هذه الحالة زيادة معدلات الاهلاك وأمر هـــذه الزيادة متروك للوحدات الاقتصادية مع الحصول على موافقة اللجنة الفنية الدائمة ٠

د - الأصول المشتراه قديمـــة :

ويحسب لهذه الأصول معدلات اهلاك على أساس ١٥٠٪ مـــن معدلات اهلاك الأصول المشتراه الجديدة والواردة بالملحق رقم (١) بالنظام ٠

× المعالجة المحاسبية للاهلاك :

- اهلاك الاصول التي تستخدم في الانتاج :

× من حـ/ الاهلاك
(مع التحليل حسب نوع الاصول)

× الى حـ/ مخصص الاهلاك
(حسب نوع الاصول)

- اهلاك الأصول التي أهلكت دفتريا :

× من حـ/ الاهلاك
(حسب نوع الاصول)

× الى حـ/ احتياطي ارتفاع أسعار الأصول

- اهلاك الادوات الصغيرة :

× عند الصرف :

× من حـ/ الاهلاك
عدد وأدوات

× الى حـ/ مخصص الاهلاك
عدد وأدوات

× عند تخريد هذه الأدوات :

× من حـ/ مخصص الاهلاك
عدد وأدوات

× الى حـ/ عدد وأدوات .

- اهلاك الاصول التى تستخدم فى فترة التجارب :

× من حـ/ تكوين سلعى
نفقات ايرادية مؤجلة - تجارب بدء التشغيل

× الى حـ/ مخصصات الاهلاك
(مع التحليل حسب نوع الاصول)

ثالثا : الايجارات الفعلية والمحسوبة

(٣٥٣ - ٣٥٤)

تمثل الايجارات عنصرا من العناصر المكونة لعوائد عوامل الانتاج وبالتالى فهى من مكونات الدخل القومى • ولما كان من أحد أهداف النظام محاولة الربط بين الحسابات القومية والحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية فان الأمر يستلزم تحديد قيمة الايجارات بحيث تتمشى مع وجهة نظر المحاسب القومى لها •

ولما كانت الوحدات الاقتصادية لا تستأجر الأراضى والمبانى التى تستغلها فى العملية الانتاجية كلها من الغير حيث تمتلك الوحدات جزءا كبيرا من هذه الاصول وبالتالى لا يستحق عليها للغير مقابل للقيمة الايجارية فان العادة جرت فى العرف المحاسبى على عدم احتساب ايجارات على هذه الاصول المملوكة • ويؤدى ذلك حتما الى عدم تمثيل الايجارات الفعلية لبند الايجارات من وجهة النظر الاقتصادية وقد تغلب النظام على هذه المشكلة عن طريق الزام الوحدات باحتساب القيمة الايجارية للأصول التى تمتلكها من أراضى ومبانى كما لو كانت هذه الأصول مملوكة للغير ومستأجرة منه وتحميل الفرق بين هذه القيمة

المحتسبة والاهلاك الجاري على الأصول المعنية على حساب " فـرق الايجار المحسوب (حـ/٣٥٤) "، هذا بالاضافة الى استمرار التفرقة بينها وبين الايجارات الفعلية (حـ/٣٥٣) .

ويتضح مما تقدم الهدف من حساب فرق الايجار المحسوب في :

١ ـ استكمال القيمة الايجارية للعقارات التي تزاول فيها الوحـدة نشاطها لتحديد عنصر من عناصر القيمة المضافة .

٢ ـ وضع الوحدات الاقتصادية على قدم المساواة في مجال مقارنة نتائج الاعمال وتقييم الاداء ـ وحتى لا يكون هناك فرق بين وحدة تملك عقارا وأخرى تستأجره .

ويتم حساب فرق الايجار المحسوب كالآتي :

من خلال معرفة القيم الايجارية للعقارات التي تملكها الوحـدة، وحصر اهلاك هذه العقارات يمكن التوصل الى فرق الايجار المحسوب كالآتي :

فرق الايجار المحسوب = القيم الايجارية المقدرة للعقارات ـ اهلاك المباني .

× المعالجة المحاسبية للايجارات الفعلية :

يقتصر هذا الحساب على ايجارات العقارات (أراضي ومباني) فلا يتضمن الايجارات المستحقة للغير نظير استئجار أية أصول ثابتة أخرى اذ تحمل على حـ/ مستلزمات خدمية ـ تأجير معدات ووسائل نقل وهذا يتمشى مع المفهوم الاقتصادي للايجارات، ويتم توسيط

حساب " مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - ايجارات مستحقـــــة "

ويكون القيد كما يلى :

عند الاستحقاق :

من حـ/ مصروفات تحويلية جارية

xx حـ/ ايجارات فعلية
مبانى سكنية ومخازن وجراجات

xx الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
ايجارات مستحقة

عند السـداد :

xx من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
ايجارات مستحقة

xx الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

x تسوية الايجارات الفعلية فى نهاية الفترة المحاسبية :

- الايجار المستحق فى نهاية العام :

تقيد الايجارات المستحقة بتوسيط حـ/ مصروفات جاريـــــــة وتخصيصية مستحقة طبقا للقاعدة السابقة ويكون القيد المحاسبى كالآتى:

xx من حـ/ مصروفات تمويلية فعلية

حـ/ ايجارات فعلية

xx الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
حـ/ ايجارات فعلية مستحقة "

- الايجار المقـدم :

ويتم حصر الايجارات المدفوعة والتي لا تخص العام ، ويخفض بها الايجارات الفعلية ، ويتم قيد الايجارات المقدمة على حساب " الأرصدة المدينة الأخرى " ، على النحو التالي :

xx من حـ/ الارصدة المدينة الاخرى

xx الى حـ/ الايجارات الفعلية

في السنة التالية يتم تسوية الايجارات المقدمة وتحميلها للسنة المالية بالقيد التالي :

xx من حـ/ الايجارات الفعلية

xx الى حـ/ الارصدة المدينة الاخرى

x المعالجة المحاسبية لفرق الايجار المحسوب ـ ٣٥٤ :

وهذا الحساب له حساب مقابل ضمن حساب الايرادات التحويلية (فرق الايجار المحسوب حـ/٤٤٧) ويحسب بالطريقة التي أوضحناها فيما تقدم ، ويجرى القيد التالي :

xx من حـ/ مصروفات تحويلية جارية

حـ/ فرق الايجار المحسوب

xx الى حـ/ ايرادات تحويلية

حـ/ فرق الايجار المحسوب

رابعاً : الفوائد (المحلية ٣٥٥ ـ والخارجية ٣٥٦)

وفرق الفوائد المحسوبة ـ ٣٥٧ .

يستحق على الوحدة الاقتصادية فوائد مقابل اقتراض الوحدة أموال الغير من الداخل أو من الخارج ، وتعبر الفوائد عن المال المستثمر في الوحدة عائد أحد عوامل الانتاج (رأس المال) وبالتالي فالفوائد أحد عناصر القيمة المضافة .

وقد تمتلك الوحدة المال المستثمر أو تقترضه من الغير ، وفي الحالة الاخيرة تظهر الفوائد الفعلية ضمن الاعباء التي تتحملها الوحدة ، أما اذا كان المال المستثمر مملوك فلم يجر العرف المحاسبي على تضمين الاستخدامات أعباء مقابل المال المستثمر المملوك للوحدة ، ولذلك استحدث النظام المحاسبي الموحد حساب جديد لفرق الفوائد المحسوبة ، وأصبحت الفوائد تشتمل أساسا على الحسابات المساعدة التالية :

- x فوائد محلية فعلية ـ ٣٥٥ .
- x فوائد خارجية فعلية ـ ٣٥٦ .
- x فرق الفوائد المحسوبة ـ ٣٥٧ .

والهدف من حساب فرق الفوائد المحسوبة يكمن في تحقيق هدفين أساسيين الاول استكمال الفوائد على اعتبار أنها عائد لأحد عوامل الانتاج (رأس المال) والثاني هو وضع الوحدات الاقتصادية على قدم المساواة في مجال مقارنة نتائج الاعمال وتقييم الاداء ـ وحتى

لا يكون هناك فرق بين وحدة تملك المال المستثمر وأخرى تقترضه[1] .

ويتم حساب فرق الفوائد المحسوبة كما يلي :

عرف النظام المحاسبي الموحد فرق الفوائد المحسوبة بأنه الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لمعدل الاقتراض الذي تحدده وزارة المالية (الخزانة) ، وقيمة الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير والداخلة ضمن المال المستثمر ، ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المباني والانشاءات التي قدر لها ايجار محسوب منعا للازدواج ، ومن هذا التعريف يمكن تحديد طريقة حساب الفرق كما يلي :

	جنيه	جنيه
المال المستثمر	xxx	
- تكلفة المباني والانشاءات المقدر لها فرق ايجار محسوب	x	
صافي المال المستثمر	xx	
الفائدة المحسوبة (صافي المال المستثمر x معدل الفائدة الثابت ٤,٥ ٪ وهو المعدل المحدد بمعرفة الخزانة) .	xx	
- الفوائد الفعلية (المحلية والخارجية) مدفوعة ومستحقة .	x	
فرق الفوائد المحسوبة	xx	

(١) عبد الباسط رضوان ، مرجع سابق ، ص ١٧٤ .

× **المعالجة المحاسبية للفوائد (المحلية والخارجية) :**

يتعين توسيط "حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ـ فوائد مستحقة" وذلك بالنسبة لكل من الفوائد المحلية والخارجية .

ويكون قيد الاستحقاق كما يلى :

× من حـ/ فوائد محليـــة

أو

× من حـ/ فوائد خارجية

× الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
فوائــد مستحقة

ويثبت قيد السداد كما يلى :

× من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
فوائد مستحقة

× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

تسوية الفوائد فى نهاية الفترة المحاسبية :

يجرى القيد الأول (قيد الاستحقاق) فى حالة اذا كانت هنــاك فوائد مستحقة أى بتوسيط حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ، أمـا الفوائد المقدمة فيتم تسويتها بتوسيط حـ/ الارصدة المدينة الأخـــرى ، كما هو الحال فى الايجارات الفعلية السابق شرحها .

× **المعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة :**

من حـ/ مصروفات تحويلية جارية

حـ/ فرق الفوائد المحسوبة

الى حـ/ ايرادات تحويلية

حـ/ فرق الفوائد المحسوبة

ويلاحظ أنه بالنسبة للحسابات المتقابلة بصفة عامة وكما سبق القول يقفل حسابى فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة فى حساب العمليات الجارية ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى المرحلة الاولى فى حساب العمليات الجارية وفى الجانب الدائن فى المرحلة الثانية من هذا الحساب كما فى الشكل التالى :

استخدامات حـ/ العمليات الجارية موارد

	استخدامات	موارد
المرحلة الاولى	حـ/ مصروفات تحويلية جارية (٣٥) × فرق ايجار محسوب (٣٥٤) × فرق الفوائد المحسوب (٣٥٧)	
المرحلة الثانية		ايرادات تحويلية (٤٤) × فرق ايجار المحسوب ٤٤٧ × فرق الفوائد المحسوب ٤٤٨

أما بالنسبة لفرقى تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام وبضائع بغرض البيع فيقفل فى المرحلة الاولى - ايرادات النشاط الجارى - والمرحلة الاولى أيضا فى الجانب المدين - حساب مصروفات تحويلية جارية .

المبحث الرابع

التحويلات الجارية التخصيصية ـ ٣٦

تعتبر التحويلات الجارية التخصيصية أعباء تتحملها الوحدة ، ولا تحصل فى مقابلها على سلع أو خدمات ـ وهى من قبيل المدفوعات التحويلية ، كما أنها غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة ، ومن ثم لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحدة ، ولا تدخل ضمن أعباء الانتاج على المستوى القومى .

ويمكن تقسيم حسابات هذه المجموعة الى مجموعتين [1] :

المجموعة الاولى	المجموعة الثانية
وتتضمن أعباء تؤثر على الموزانة النقدية .	وتتضمن أعباء ترتبط بتقويم الاصول ولا تؤثر فى الموازنة النقدية .

المجموعة الأولى :

ويمكن تبويب المجموعة الى قسمين تبعا لطبيعة الحساب الذى يتم توسيطه وهما :

أولا : أعباء يتم بخصوصها توسيط حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة وتشمل :

- تبرعات ـ ٣٦١ — اعانات للغير ـ ٣٦٢
- تعويضات وغرامات ـ ٣٦٣ .
- مصروفات سنوات سابقة ـ ٣٦٥ .

---

(١) د .على محروس شادى (مع التصرف) ،مرجع سابق ، ص ١٤٥ .

ثانيا : أعباء تمثل ضرائب مباشرة تتحملها الوحدة وتشمل :

- ضرائب عقارية - ٣٦٨ .
- ح/ ضرائب دخلية - ٣٦٩ .
- ويتم توسيط ح/ دائنون متنوعون .
- مصلحة الضرائب لهذين الحسابين .

المجموعة الثانيـــة :

وهى الاعباء التى لا تؤثر على الموازنة النقدية لكونها تسويــــات غير نقدية وتشمل :

- خسائر رأسمالية - ٣٦٤ .
- ديون معدومة - ٣٦٦ .
- مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) - ٣٦٧ .

وفيما يلى شرح تحليلى للمجموعتين السابقتين من حيث المعالجة المحاسبية :

x المعالجة المحاسبية لعناصر المجموعة الاولى :

نظرا لارتباط عناصر هذه المجموعة بالموازنة النقدية ، يلزم الامـر تطبيق القاعدة الاساسية التى يعتمد عليها النظام المحاسبى الموحـــد فى شأن تعميم أساس الاستحقاق ، وفى هذه الحالة يتم القيد علـــى النحو التالـى :

أولا : بالنسبة (التبرعات ، والاعانات ، والتعويضات والغرامـــات ، ومصروفات السنوات السابقة) :

(١) قيد الاستحقاق :

من حـ/ تحويلات جارية تخصيصية

× حـ/ التبرعات
× حـ/ اعانات للغير
× حـ/ تعويضات وغرامات
× حـ/ مصروفات سنوات سابقة

× الى حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة

× تبرعات واعانات مستحقة
× تعويضات وغرامات مستحقة
× مصروفات سنوات سابقة مستحقة

(٢) سداد القيمة للمستحقين :

× من حـ/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
(حسب النوع)
× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

ويلاحظ بالنسبة لحساب " مصروفات سنوات سابقة " أنه يدرج بـه المصروفات التى تخص سنوات سابقة ولم يسبق حسابها كمستحقـات ضمن مصروفات هذه السنوات ، ولا يتحمل هذا الحساب بالمصروفـات المتعلقة بالحصول على الاصول وتكوينها والتى اكتشفت فى سنة تالية ، فهذه تحمل على حسابات الاصول تبعا لأنواعها .

ثانيا : بخصوص (الاعباء التى تمثل ضرائب مباشرة ـ ضرائب عقاريـة ، ضرائب دخليـة) :

(١) الضرائب العقاريـــة :

× قيد الاستحقاق :

×× من حـ/ ضرائب عقارية
×× الى حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الضرائب ـ ضرائب عقارية

× قيد الســداد :

×× من حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الضرائب ـ ضرائب عقاريـة
× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

(٢) الضرائب الدخليـة :

وتتمثل فى ضرائب دخلية مدفوعة ، وضرائب دخلية محجوزة عنـد المنبـع ٠

أ ـ ضرائب دخلية مدفوعـة :

وتتمثل فى ضريبة أرباح العام ويقيد استحقاق هذه الضرائب مـن واقع الاقرار الضريبى بالقيد التالى :

× من حـ/ ضرائب دخلية
× الى حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الضرائب ـ ضرائب أرباح العام ٠

وعند السداد :

× من حـ/ دائنون متنوعون
مصلحة الضرائب ـ ضرائب أرباح العام
× الى حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى ٠

ب - ضرائب دخلية محجوزة عند المنبع :

وتتمثل فى كل من ضريبة القيم المنقولة على ايرادات الأوراق ... المالية والضريبة على فوائد الديون ، حيث أن اجراءات تحصيل هذه الضريبة تقضى بحجزها عند المنبع ، وبالنسبة لهذه الضرائب تنتفى الحاجة لتوسيط حساب لعدم وجود أثر نقدى لها ومن ثم عدم تأثر الموازنة النقدية بهذه الضرائب ، وسوف نتعرض لها عند شرح الموارد (ايرادات الاوراق المالية ، الفوائد الدائنة) .

× المعالجة المحاسبية لعناصر المجموعة الثانية :

ترتبط هذه الاعباء بتقويم الاصول على مختلف أنواعها الثابتة أو المتداولة ، وما ينشأ عن هذا التقويم من أعباء جرى العرف على تحميلها على حساب النتيجة للفترة التى ظهر فيها هذا العبء ، ويلاحظ أن مجموعة هذه الحسابات لا ترتبط بالموازنة النقدية وهى تشمل الانواع التالية (خسائر رأسمالية ، ديون معدومة ، مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك) .

وتأسيسا على ما تقدم فهذه الحسابات لا يجرى لها قيود استحقاق وقد تعرضنا الى الخسائر الرأسمالية عند شرح بيع الاصول الثابتة بأقل من القيمة الدفترية وكذلك بيع المواد الخام والمخلفات بأقل من قيمتها المثبتة فى الدفاتر ، وكذلك تعالج نفس المعالجة للخسائر الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية .

(١) الديون المعدومة :

تمثل الديون المعدومة ما يتم اعدامه من حقوق للوحدة طرف عملائها وكذلك أرصدة أى حسابات مدينة أخرى، وهناك طرق مختلفة لمعالجة الديون المعدومة ولكن النظام قضى بأسلوب معين لمعالجة هذه الديون هو :

أ - تكون مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها نتيجة دراسة كل رصيد من أرصدة الحسابات المدينة فى نهاية كل فترة مالية .

ب - أن يقفل حساب الديون المعدومة فى حساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

ولذلك لا تمثل الديون المعدومة كافة ما يعدم من حقوق الوحدة لدى الغير ولكنه يقتصر فقط على ما يعدم من ديون لم يتم تكوين مخصص لها ، أو أن المخصص أقل من الدين المعدوم، ومن ثم يظهر هذا الحساب القدر الذى يزيد عن المخصص .

وحيث أن معالجة الديون المعدومة ترتبط بمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها لذا نؤجل المعالجة المحاسبية لحين شرح هذا المخصص فى البند التالى .

(٢) مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك) :

تنقسم المخصصات بصفة عامة الى نوعين [١] النوع الاول مخصصات تقييم أصول ، وتكون مقابل النقص المحتمل أو المؤكد (ولا يمكن قياسه)

---

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٥٢ .

فى قيم الاصول ، أما النوع الثانى فهو مخصصات التزامات وتكـــــون لمقابلة التزامات متنازع عليها أو محققة ولكن غير محدد قيمتها ، ومن ثم يخرج من اطار المخصصات الالتزامات أو الدائنية المحددة بصفـــة نهائية فتقيد مباشرة للحساب الدائن المختص مثل فروق مكافأة تـــرك الخدمة والتى تقيد لحساب " الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعيـــة " والضريبة المستحقة على أرباح العام من واقع الاقرار الضريبى الـــذى تقدمه الوحدة فتقيد لحساب "مصلحة الضرائب" .

وقد بوب النظام المخصصات فى حسابات مساعدة هى " مخصـص الاهلاك" ، ومخصص الضرائب المتنازع عليها ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصصات أخرى ... ، ويقضى النظام باظهار هـــذه المخصصات فى جانب الخصوم لاسباب سبق لنا ذكرها فى البـــاب السابق ، وفيما يلى شرح لمخصص الضرائب المتنازع عليها ومخصـــص الديون المشكوك فى تحصيلها والمخصصات الاخرى .

أ - مخصص الضرائب المتنازع عليها :

يحدث عادة أن تعترض مصلحة الضرائب على الاقرار الضريبـــى للوحدة ، وترسل ذلك الى الوحدة غالبا فى سنة مالية تالية ، وهنـــا يحدث التنازع بين مصلحة الضرائب والوحدة حول الضريبة المستحقـــة ومن ثم ينبغى على الوحدة تكوين مخصص بالفرق المتنازع عليها كليـــا أو جزئيـــا .

× ويجرى القيد التالى عن الضريبة من واقع الاقرار :

× من حـ/ ضرائب دخليـــة

× الى حـ/ دائنون متنوعون

مصلحة الضرائب ـ ضريبة أرباح العام

× ثم يجرى قيد السداد بجعل دائنون متنوعون مدينا وبنك تمويـــل النشاط الجارى دائنا ·

× تكوين مخصص ضرائب متنازع عليها بالفرق بين الضريبة من واقـــع الاقرار والضريبة طبقا لرأى مصلحة الضرائب كالآتـي :

× من حـ/ مخصصات بخلاف الاهلاك

× الى حـ/ مخصص الضرائب المتنازع عليها

× عند اتمام التصالح بين الممول ومصلحة الضرائب قد يدفع الممـــول مبلغ يعادل المخصص المكون أو يقل عنه وفي هذه الحالة يرحـــل فائض المخصص لحساب ايرادات سنوات سابقة ، ويلاحظ أن النظام أدرج المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها في قوائم الموازنة النقدية ضمن القائمة المخصصة لمدفوعات النشاط الاستثمارى والرأسمالـــى، ويرى البعض(1) اعتبار المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها مـــــن مدفوعات النشاط الجارى لارتباطها بالضريبة على الارباح بالرغم من أنها تدفع عمليا في سنة أو سنوات تالية ، هذا علما بأن النظـــام عالج المدفوع عن الضرائب الدخلية والمدفوع عن سنوات سابقة فـــى قائمة مدفوعات النشاط الجارى ·

---

(1) د· على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٣٧ ·

ب - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها :

سبق أن بينا أن الديون المعدومة ترتبط بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها - وتتم المعالجة المحاسبية لكل من الحسابين على النحو التالي :

× تكوين المخصص أو زيادته :

× من حـ/ مخصصات (بخلاف مخصصات الاهلاك)
× الى حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

× اقفال الدين المعدوم في حـ/ المخصص :

عندما يتم اعدام دين ما فتكون أمام أربع حالات :

(١) الدين يعادل المخصص :

× من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
× الى حـ/ العملاء

(٢) الدين يزيد عن المخصص :

من مذكورين :
× حـ/ الديون المعدومة
× حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
× الى حـ/ العملاء

(٣) الدين يقل عن المخصص :

× من حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
الى مذكورين :
× حـ/ العملاء
× حـ/ ايرادات سنوات سابقة

(٤) دين ليس له مخصص :

× من حـ/ الديون المعدومة
× الى حـ/ العملاء •

وتعتبر المعالجة المحاسبية السابقة والتى أخذ بها النظام الموحد طريقا وسطا بين الطريقتين المعروفتين والسابق دراستهما فى السنة الاولى •

جـ - مخصصات أخرى :

وهذه المخصصات يجب تحديد أغراضها بصفة قاطعة ومن أمثلتها مخصص هبوط أسعار الاستثمارات المالية ، مخصص هبوط أسعار الانتاج والبضائع ، ومخصص طوارئ ، مخصص تعويضات بسبب المنازعات القضائية •

ويكون قيد تكوين المخصص لاى نوع من الانواع السابقة كالاتى :
× من حـ/ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك
× الى حـ/ مخصصات أخرى
(نوع المخصص)

الفصل الثاني

التوجيه المحاسبي للعمليات المتعلقة بالموارد

تناولنا في الفصل السابق عناصر الاستخدامات التي تحدد نتيجة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية عن طريق مقابلتها مع موارد هذا النشاط .

وتعبر الموارد عن الهدف الرئيسي من انشاء أو تكوين الوحدة الاقتصادية ، وهي عبارة عن ناتج استخدام عوامل الانتاج في نطاق الوحدة ، وبعض هذه الموارد له صفة الاستقرار أو الدورية ويعبر عنها بايرادات النشاط الجاري ، ويرتبط بهذا النوع بعض الموارد الاخرى التي تحصل عليها الوحدة من اعانات انتاج واعانات تصدير ، كما تحصل الوحدة على بعض موارد لا ترتبط باستخدام عوامل الانتاج ، ولكن ترتبط بنتائج ملكية بعض أنواع الاصول كأوراق مالية أو عقارات مستأجرة وكذلك بعض ايرادات متنوعة أخرى [1] .

وقد خصص النظام مجموعة من الحسابات تهدف الى حصر موارد الوحدات الاقتصادية على اختلاف طبيعة النشاط (الصناعي ، والتجاري ، والخدمات ، والمقاولات ، والزراعة) حيث تختلف ايرادات النشاط الجاري تبعا لنوع النشاط الاقتصادي الذى تزاوله الوحدة ومن ثم تختلف مفردات ايرادات النشاط وهذه الحسابات هي [2] :

---

(١) عبد الباسط رضوان ، مرجع سابق ، ص ١٨٦ .

(٢) أضيف حـ/ ٤٥ بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٦ لسنة ٦٩ ، أما حـ/ ٤٦ فقد أضيف بالقرار رقم ١٠ لسنة ١٩٨٥ .

٤١ ايرادات النشاط الجارى • ٤٣ ايرادات أوراق مالية •
٤٢ اعانـات • ٤٤ ايرادات تحويلية •
٤٥ أرباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الأراضى •
٤٦ ايرادات تأمينية •

وينقسم حـ/ ٤١ " ايرادات النشاط الجارى " الى الحسابـات الرئيسية الموضحة فيما بعد لكى تستخدم فى جميع الانشطة، فتختـار منها كل وحـدة ما يناسب طبيعة ايرادات نشاطها الجارى وهـذه الحسابات هى :

٤١١ صافى مبيعات الانتاج التام •
٤١٢ تغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة •
٤١٣ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام •
٤١٤ تغير فى مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة •
٤١٥ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة •
٤١٦ ايرادات تشغيل للغير •
٤١٧ خدمات مباعـة •
٤١٨ بضائع بغرض البيع (صافى مبيعات + تغير فى مخـزون البضائع بالتكلفة + فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع) •
٤١٩ مخلفات الانتـاج •

وطبقا لما سبق يمكن تبويب حسابات ايرادات النشاط الجـارى الى ثلاثة مجموعات رئيسية هى :

× مبيعات النشاط الاقتصادى مع السلع والخدمات ·
× التغير وفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج والبضائع بغرض البيع·
× ايرادات النشاط الداخلى ·

ولا تقتصر موارد الوحدة الاقتصادية على ايرادات النشاط الجارى ، ولكن تحصل الوحدة عادة على بعض موارد أخرى تتمثل فى الاعانات وايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ·

ونتناول فيما يلى شرحا وتحليلا للأسس والقواعد ومستحدثات المعالجات المحاسبية لما سبق عرضه وذلك على النحو التالى :

المبحث الأول : مبيعات النشاط الاقتصادى من السلع والخدمات·

المبحث الثانى : التغيرات فى المخزون (تام ، غير تام ، بضائع) وفروق تقويم التغير فى (مخزون الانتاج التام وبضائع بغرض البيع) ·

المبحث الثالث : ايرادات النشاط الداخلى ·

المبحث الرابع : الموارد الأخرى ·

×× ×× ×× ××

المبحث الأول

٤١ ــ مبيعات النشاط الاقتصادى من السلع والخدمات

تمثل المبيعات من السلع والخدمات مصادر الايرادات الرئيسية فى الوحدات الاقتصادية وتختلف طبيعة السلعة أو الخدمة المباعة تبعا لاختلاف طبيعة النشاط الاقتصادى للوحدة العاملة ، وتتمثل

عناصر هذه المجموعة فى مبيعات السلع التى تنتجها الوحدة الاقتصادية والخدمات التى تؤديها للغير - ومن ثم ينشأ للوحدة حقـوق طـــرف المتعاملين معها ، وعناصر هذه المجموعة هــى :

x صافى مبيعات انتاج تام ح/ ٤١١ ٠
x ايرادات تشغيل للغير ح/ ٤١٦ ٠
x خدمات مباعة ح/ ٤١٧ ٠
x صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ح/ ٤١٨١ ٠

xx القواعد العامة المستحدثة لمبيعات السلع والخدمات[1] :

تتلخص القواعد العامة التى استحدثها النظام المحاسبى الموحد فيما يلــى :

(١) تبويب أو تقسيم المبيعات حسب الصنف أو القسم :

حيث تقسم مبيعات الانتاج التام والبضائع بغرض البيع حســب الصنف أو القسم - ويلاحظ أن مبيعات كل قسم / صنف تظهر اجمالــى المبيعات[2] مطروحا منه مردودات المبيعات ومرتجعاتها والخصــم المسموح به ، ونقل المبيعات والهدايا والعينات من انتاج الوحدة ٠

ويتضح ذلك من تقسيم حساب صافى مبيعات انتاج ٤١١ كمـا ورد بالدليل كما يلــى :

---

(١) - المرجع السابق ، ص ١٨٩ - ١٩٩٠
- د ٠ عبد الحى مرعى ، ص ٢٨٩ - ٢٩٢٠
(٢) يتضمن اجمالى المبيعات قيمة الهدايا والعينات ٠

٤١١١ صافى مبيعات صنف / قسم

٤١١١١ اجمالى مبيعات صنف / قسم

٤١١١٢ مردودات داخلة صنف / قسم

٤١١١٣ مرتجعات مبيعات صنف / قسم

٤١١١٤ خصم مسموح به صنف / قسم

٤١١١٥ نقل مبيعات صنف / قسم

٤١١١٦ هدايا وعينات صنف / قسم

ويسرى هذا التقسيم أيضا على حساب صافى مبيعات بضائع بغرض البيع حـ/ ٤١٨١ ويلاحظ من التقسيم السابق أن النظام فرق بين المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعات ، فالاولى تخص مبيعات سنوات سابقة ، والثانية تخص مبيعات العام الحالى .

(٢) توحيد أسس تقويم السلع والخدمات :

عادة يختلف سعر البيع باختلاف شروط التسليم ، وكذلك مما تفترضه الدولة من رسوم وغير ذلك ، كما قد يتم البيع نقدا أو بالأجل مع السماح بخصم معين أن تم السداد فى بحر مدة معينة ، ولتحقيق أهداف التوحيد فقد وضع النظام المحاسبى الموحد بعض القواعد العامة بقصد توحيد أسس حساب قيمة المبيعات فى الانشطة المختلفة وتتلخص هذه القواعد فيما يلى :

أ - يحدد سعر البيع على أساس تسليم مخازن الوحدة البائعة ، واذا تم البيع على أساس محل المشترى فيجب تجنب ما يزيد عن سعر تسليم مخازن الوحدة فى بند مستقل فى فاتورة البيع .

ب ـ لا تشتمل المبيعات على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة وغير ذلك من الرسوم التى تفرضها الدولة ويتحملها المشترى، ويتولى تحصيلها لصالح الجهة الرسمية التى حددها قانون فرض الرسم ٠

جـ ـ يعالج الخصم المسموح به كتسوية لايراد المبيعات ولا يعتبر بندا من بنود الاستخدامات ٠

(٣) توسيط حـ / العملاء :

يتم توسيط حساب العملاء بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى سواء تم البيع بالنقد أو بالأجل وذلك بهدف خدمة أغراض الموازنة النقدية فى تحديد المقبوضات التى يرجع مصدرها الى ايرادات النشاط الجارى ٠ ويعنى النظام بتقسيم حسابات العملاء حسب قطاعات الاقتصاد القومى :ـ عام (خدمات وأعمال) ـ خاص (عائلى ـ أعمال) خارجى ٠

(٤) المعالجة المحاسبية :

أ ـ المعالجة المحاسبية لمبيعات الانتاج التام أو بضائع بغرض البيع وايرادات تشغيل للغير والخدمات المباعة :

فى ضوء ما سبق من قواعد يتم توسيط حـ / العملاء لمبيعات الانتاج التام[1] ومبيعات بضائع بغرض البيع وايرادات تشغيل للغير وخدمات مباعة سواء تمت هذه العمليات بالنقد أو بالأجل ويكون القيد كما يلى :

---

(١) اذا قامت الوحدة ببيع منتجات نصف مصنوعة بحالتها فان القيمة تعتبر من ضمن المبيعات ٠

× **استحقاق :**

× من حـ/ العمــلاء
(مع التبويب القطاعي)
× الى حـ/ صافي مبيعات انتاج تام صنف / قسم
أو
× الى حـ/ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع
صنف / قسم
أو
× الى حـ/ ايرادات تشغيل للغير
أو
× الى حـ/ خدمات مباعـة

× **قيد التحصيــل :**

يجرى القيد التالي اذا تمت العمليات السابقة بالنقد :

×× من حـ/ بنك تمويل النشاط الجاري
×× الى حـ/ العمــلاء
(تبويب قطاعي)

ب ـ المعالجة المحاسبية للمردودات الداخلية ومرتجعات المبيعات:

ويقصد بالمردودات الداخلة ما ارتد الى الوحدة خلال الفتــرة الجارية من مبيعات الفترات المالية السابقة ، أما مرتجعات المبيعــات فيقصد بها ما تم ارتجاعه من مبيعات الوحدة التي تمت خلال الفتــرة المالية الجاريــة ٠

ويتم اثبات المردودات والمرتجعات على النحو التالي :

×× من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم
مردودات داخلة
مرتجعات المبيعات
×× الى حـ/ العمـــلاء
(تبويب قطاعى)

جـ - الخصم المسموح بـه :

يعالج الخصم المسموح به كتسوية للمبيعات ولا يعتبر من بنـــود الاستخدامات ، ولا يدخل الخصم التجارى ضمن الخصومات التـــى يخفض بها اجمالى المبيعات ، لان هذا الخصم يعتبر تعديـــلا أو تخفيضا لسعر البيع ، ويمكن اظهاره ضمن البيانات التفصيليـة فـى السجلات الخاصة ، أما خصم تعجيل الدفع فيخصم من اجمالـــــى المبيعات ، أو بعبارة أخرى يظهر تحت حـ/ ٤١١١٤ خصم مســـوح به (رصيد مدين) ويكون القيد كما يلى بافتراض أن الوحدة حصلـــت قيمة مبيعات آجلة لأحد عملاء القطاع الخاص بعد خصم مبلغ معيـــن طبقا لشروط الدفـع :

من مذكورين
× حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
× حـ/ صافى مبيعات صنف /قسم
خصم مسموح به
× الى حـ/ عملاء قطاع خاص
شركة ......

د - معالجة مصروفات نقل المبيعات :

نظرا لأن النظام قرر فى الأسس الموحدة لتقويم المبيعات تحديـد قيمة المبيعات على أساس سعر البيع تسليم مخازن الوحدة البائعـــة ،

ولذلك وجب خصم مصروفات النقل من اجمالى المبيعات سواء تم بواسطة الغير أو باستخدام وسائل نقل الوحدة الاقتصادية وفى الحالة الاخيرة تحسب مصاريف النقل تقديريا على أساس أسعار المثل وتعالج خدمة وسائل النقل كما لو كانت خدمات مباعة للغير .

ويكون القيد كما يلى :

xx من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم
نقل انتاج تام أو بضائع
x الى حـ/ الموردين (اذا كان بواسطة الغير)
أو
x الى حـ/ خدمات مباعة (اذا كان بواسطة وسائل نقل الوحدة)

ويلاحظ أن مصاريف النقل بواسطة الغير وان كانت بطبيعتها خدمة بواسطة الغير الا أن تكلفتها لا تحمل على حساب مستلزمات خدمية وانما تعالج فنيا كتسوية لحساب صافى المبيعات[1].

هـ - معالجة الهدايا والعينات :

ورد بالنظام عند شرح حساب صافى مبيعات ، ضرورة فتح حسابات فرعية مستقلة للهدايا والعينات ، ويظهر تقسيم حـ/ صافى مبيعات انتاج حـ/ ٤١١ ، وصافى مبيعات بضائع بغرض البيع ٤١٨ ، حسابات فرعية مدينة لاثبات الهدايا والعينات ، وتتم المعالجة المحاسبية بجعل حـ/ صافى مبيعات - اجمالى مبيعات " دائنا مع جعل حساب " صافى مبيعات - هدايا وعينات " مدينا ، ويترتب على

(١) د. على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٦٦ .

هذا القيد امكانية حصر قيمة الهدايا والعينات كل فترة دورية واخضاعها للرقابة ، وتختلف الآراء بخصوص أساس تقييم الهدايا والعينات ، فيرى البعض تقييمها على أساس التكلفة ، بينما يرى البعض الآخر تقييمها على أساس أسعار البيع حيث يتمشى ذلك مع المعالجة السابقة كما يؤدى ذلك الى تجانس المبالغ المقيدة فى حساب اجمالى المبيعات[1] ونحن نتفق مع الرأى الأخير حتى تتفق مع المعالجة التى تتطلبها النظام المحاسبى الموحد ويكون القيد المحاسبى كما يلى :

× من حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم
هدايا وعينات

× الى حـ/ صافى مبيعات صنف / قسم
اجمالى مبيعات

× يومية المبيعات :

الغرض من يومية المبيعات هو تسجيل معاملات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بمصدر ايرادها الرئيسى بصفة تفصيلية ، وفى الغالب ما تكون مبيعات الوحدة من السلع والخدمات التى تنتجها أو تتجر فيها هى المصدر الرئيسى لهذا الايراد ، وقد اقتضى النظام المحاسبى الموحد أن تقوم الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيقه بتحليل مبيعاتها على حسب نوع العميل وكذلك على حسب نوع العميل وكذلك على حسب الاصناف أو الاقسام وهذا بالاضافة الى تحليل اجمالى المبيعات الى مكوناتها من مبيعات صافية ومردودات ومرتجعات وخصومات ومصاريف نقل ....

(١) المرجع السابق ، ص١٦٦ .

وتمشيا مع متطلبات النظام تتضمن يومية المبيعات في الجانب المدين التقسيمات التالية :

ح/ العملاء ح/ ١٦١
ح/ عملاء القطاع العام ح/ ١٦١١
ح/ عملاء قطاع عام خدمات ح/ ١٦١١١
ح/ عملاء قطاع عام وأعمال ح/ ١٦١١٢
ح/ عملاء القطاع الخاص ح/ ١٦١٢
ح/ عملاء قطاع خاص عائلي ح/ ١٦١٢١
ح/ عملاء قطاع خاص أعمال ح/ ١٦١٢٢
ح/ عملاء الخارج ح/ ١٦١٣

كما يظهر الجانب الدائن من يومية المبيعات التقسيمات التالية :

ح/ صافي مبيعات انتاج تام ح/ ٤١١
ح/ صافي مبيعات الصنف / القسم ح/ ٤١١١
ح/ اجمالي مبيعات الصنف / القسم ح/ ٤١١١١ (دائن)
ح/ مردودات داخلة صنف / قسم ح/ ٤١١١٢ (مدين)
ح/ مرتجعات مبيعات صنف / قسم ح/ ٤١١١٣ (مدين)
ح/ خصم مسموح به صنف / قسم ح/ ٤١١١٤ (مدين)
ح/ نقل مبيعات صنف / قسم ح/ ٤١١١٥ (مدين)
ح/ هدايا وعينات صنف / قسم ح/ ٤١١١٦ (مدين)

ح/ ايرادات تشغيل للغير ح/ ٤١٦
ح/ خدمات مباعة ح/ ٤١٧
ح/ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع ح/ ٤١٨
ح/ صافي مبيعات الصنف / قسم ح/ ٤١٨١
ح/ ....

** **

المبحث الثاني

التغير وفرق تقويم التغير في مخزون الانتاج وبضائع بغرض البيع

تتضمن ايرادات النشاط الجارى مجموعة حسابات تختلف معالجتها مع ما جرى عليه العرف المحاسبى ، حيث تختلف معالجة أرصدة المخزون من الانتاج والبضائع فى ظل النظام المحاسبى الموحد عن معالجة هذه الارصدة وفقا لما اعتاد عليه المحاسبون قبل صدوره وذلك باقفال أرصدة المخزون من الانتاج التام وغير التام والبضائع بغرض البيع فى حسابى التشغيل والمتاجرة ، ولكن النظام المحاسبى الموحد يقضى بتوسيط حسابات للتغير فى كل مخزون على حدة - بدلا من حسابات النتيجة ، ويظهر رصيد حسابات التغير زيادة أو نقص آخر المدة ، ويقفل هذا الرصيد فى نهاية العام فى حساب العمليات الجارية .

وبالاضافة للحسابات الوسيطة للتغير فى المخزون ورد بالدليل أيضا حسابين لفروق تقويم التغير فى كل من مخزون الانتاج التام ، ومخزون بضائع بغرض البيع وهما حسابان متقابلان سبق التنويه عنهما من قبل ، وهدفهما الاساسى هو محاولة التوفيق بين وجهات النظر على مستوى الوحدة والمستوى القومى لتقويم المخزون والتوصل للانتاج بسعر البيع ، أو بهدف " تحقيق التأليف بين البيع والانتاج كظاهرتين من ظواهر تحقيق الايراد " وهذا الموقف يرتكز على قاعدتين هما[1] :

---

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ص ١٧١ .

الأولـى :

تقويم المخزون بالتكلفة وهذا يعتبر تطبيقا لظاهرة البيع التي تطبق على مستوى الوحدة الاقتصادية .

الثانيـة :

تكييف حسابات التغير كحسابات موارد ، وهذا يعتبر تطبيقا لظاهرة الانتاج ، حيث يمكن التوصل الى قيمة "الانتاج بسعر البيع" بالاضافة الى ذلك يشتمل الدليل على حسابى " فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام" وفرق تقويم التغير في مخزون البضائع بغرض البيع .

فالانتاج بسعر البيع = صافى المبيعات + التغير في المخزون بالتكلفة + فرق تقويم التغير فى المخزون .

ويتم حساب التغير وفرق تقويم التغير طبقا لما يلى :

× التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة أو (غير تام) أو (بضائع بغرض البيع) = تكلفة مخزون آخر المدة - تكلفة مخزون أول المدة .

× فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام أو بضائع بغرض البيع = التغير بسعر البيع - التغير بسعر التكلفة .

أو = (المخزون آخر المدة بسعر البيع - المخزون أول المدة بسعر البيع) - (المخزون آخر المدة بسعر التكلفة - المخزون أول المدة بسعر التكلفة) .

× **المعالجة المحاسبية :**

(١) المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام أو الانتاج غير التام أو بضائع بغرض البيع :

(أ) اقفال الارصدة الافتتاحية :

× من حـ/ تغير فى مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة
× من حـ/ تغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة
× من حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة
× الى حـ/ مخزون انتاج غير تام (أول المدة)
× الى حـ/ مخزون انتاج تام (أول المدة)
× الى حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع (أول المدة)

(ب) اثبات المخزون آخر المدة من قوائم الجرد فى حسابات التغير :

× من حـ/ مخزون انتاج غير تام (آخر المدة)
× من حـ/ مخزون انتاج تام (آخر المدة)
× من حـ/ مخزون بضائع بغرض البيع (آخر المدة)
× الى حـ/ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة
× الى حـ/ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
× الى حـ/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

(جـ) اقفال رصيد حسابات التغير فى حسابات النتيجة :

يتم اقفال رصيد حساب التغير فى حـ/ العمليات الجارية وفى هذه الحالة قد يكون الرصيد دائنا أو مدينا ويعالج الرصيد على النحو التالى :

اذا كان الرصيد دائنا :

من مذكورين :

× ح/ تغير فى مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة

× ح/ تغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة

× ح/ تغير فى مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

× الى ح/ العمليات الجارية

اذا كان الرصيد مدينا :

فى هذه الحالة يظهر الرصيد المدين مطروحا فى جانب الموارد ، ولا يظهر فى جانب الاستخدامات ، فحساب التغير فى حسابات الموارد وظهور رصيد مدين له لا يغير من طبيعته .

(٢) المعالجة المحاسبية لفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام وبضائع بغرض البيع :

ترتبط حسابات فروق تقويم التغير فى المخزون بحسابات التغير ذاتها لانها عبارة عن الفرق فى تقويم تغير المخزون بسعر البيع وتغير المخزون بالتكلفة ، ويهدف هذا الحساب بصفة أساسية الى اظهار الانتاج مقوما بسعر السوق لذلك الزم النظام المحاسبى الموحد باضافة حسابين ضمن الموارد لفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع ، واضافة الحسابين السابقين الى ايرادات النشاط الجارى يعنى التأثير على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية أو بعبارة أخرى الاخذ بمبدأ التقويم على أساس سعر البيع ، وهذا يخالف ما جرى عليه العرف المحاسبى لذلك أصبح لهذين الحسابين مقابل ضمن المصروفات التحويلية الجارية ح/ ٣٥ وهما ح/ ٣٥٨ .

حـ/ ٣٥٩ ولكن يكون الهدف من اضافة هذين الحسابين هو توفيـــــر البيانات بطريقة لا تؤثـر على نتائج أعـال الوحـدة ٠

وتكون القيود اللازمة لاثبات الفرق كما يلـى :

× من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
أو
× من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع
× الى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
أو
× الى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغـرض البيـع

× اقفال فروق تقويم التغير فى المخزون فى حساب العمليات الجارية :

× من حـ/ العمليات الجاريـة
× الى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
أو
× الى حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغـــرض البيـع
× من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزن الانتاج التام
أو
× من حـ/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع
× الى حـ/ العمليات الجاريـة

ويلاحظ أنه اذا كان فرق التقويم سالبا فان القيود اللازمة لاثبـات الفرق والاقفال تكون عكس القيود السابقة ، مع ظهور الفرق بالسالب فـى حـ/ العمليات الجارية سواء فى الموارد أو فى الاستخدامات ٠

وعموماً ، فان فروق تقويم التغير في المخزون ظهرت في الدليـــل المحاسبي كحسابات عكسية أو متقابلة كما يلي :

الاستخدامات	الموارد
٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٤١ ايرادات النشاط الجاري
حـ/ ٣٥٨ فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	حـ/ ٤١٣ فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام .
حـ/ ٣٥٩ فرق تقويم التغير في بضائع بغرض البيع .	حـ/ ٤١٨٣ فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع .

المبحث الثالث

ايرادات النشـــاط الجـارى

لا تقتصر ايرادات النشاط الجارى فى ناتج العمليات الانتاجيـة بقصد المتاجرة وإنما قد يتعداه الى انتاج بعض الاصول لاغـــــراض التكوين الرأسمالى ، فالانتاج بالمعنى الواسع هو خلق قيم اقتصاديـة أو الاضافة اليها باستخدام عوامل الانتاج المتاحة فى الوحـــــدة الاقتصادية بغض النظر عن انتاج هذه السلع لأغراض المتاجرة أو بغـرض استخدامها ذاتيـا .

وعليه فان حساب ايرادات النشاط الداخلى يتمثل بصفة أساسية فى [1] :

- مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ح/ ٤١٥
- مخلفات الانتـاج ح/ ٤١٩

أولا : المشغولات الداخلية :

تشتمل المشغولات على انتاج الاصول الثابتة لا بقصد بيعها وانما بقصد استخدامها ذاتيا فى العمليات الرأسمالية بدلا من اسنادهــا للغير أو شرائها منـه .

والتعريف الوارد بالنظام لحساب المشغولات الداخلية يقصـــر المشغولات على الاصول الثابتة دون عناصر المشغولات من قطع الغيار ومواد التعبئة وغير ذلك ، لذلك نتفق مع ما ينادى به بعض الكتـــاب بأن انتاج الوحدة الاقتصادية من العدد وقطع الغيار ومواد التعبئـة

---

(١) عبد الباسط رضوان ، مرجع سابق ، ص ٢٠٨ ، ٢١١ .

يعتبر من قبيل المشغولات الداخلية ، وعليه فان معالجة تكلفة ما ينتج من مشغولات داخلية تتم حسب نوع هذه المشغولات فتضاف الى التكوين السلعى اذا كانت أصولا ثابتة ، وتضاف الى حسابات المخزون اذا كانت قطع غيار ومواد تعبئة - كل حسب طبيعته ، ويمكن تقسيم حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة ح / ٤١٥ الى حسابين فرعيين .

٤١٥١ مشغولات أصول ثابتة .

٤١٥٢ مشغولات مستلزمات سلعية

وتظهر هذه المشغولات كبند من بنود ايرادات النشاط الجارى ، وطبقا لما يقضى به النظام يتم تقويم المشغولات الداخلية على أساس تكلفة انتاجها ، ولعل الحجة التى يستند اليها النظام فى هذا الصدد هى أنه لا يجوز للوحدة أن تربح من نفسها .

ولم يتعرض النظام الى ما يتبقى من مشغولات تحت التنفيذ فى نهاية السنة المالية وفى هذا الصدد يوجد رأيان (١) :

١) اضافة المشغولات غير التامة الى القيمة الجردية لحساب " انتاج غير تام " ومن ثم تنعكس هذه المشغولات فى حساب العمليات الجارية ضمن حساب " تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة " .

٢) استخدام حساب " مشغولات داخلية تامة بالتكلفة " لمعالجة المشغولات غير التامة .

ونتفق مع الرأى الثانى حتى لا نقع فى مشكلة كيفية اظهار تكاليف

---

(١) د . على محروس شادى ، مرجع سابق ، ١٨٦ - ١٨٧ .

مراكز العمليات الرأسمالية بقدر تكلفة المشغولات غير التامة فى حساب الانتاج والمتاجرة .

ويرى الدكتور على محروس تتويجا لما سبق أن الامور تكون أكثر استقامة بالغاء صفة التامة من تسمية الحساب ، أى تغييرها الى "مشغولات داخلية بالتكلفة" .

× المعالجة المحاسبية للمشغولات الداخلية التامة :

(أ) مشغولات الاصول الثابتة والمستلزمات السلعية :

من مذكورين :

xx ح/ تكوين سلعى
(حسب نوع الاصول الثابتة)

xx ح/ مخزن قطع الغيار والمهمات أو مواد تعبئة وتغليف

xx الى ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

(ب) عند استخدام الاصل الثابت :

xx من ح/ الاصل ....

xx الى ح/ تكوين سلعى
(حسب نوع الاصل)

(جـ) وعند صرف المشغولات من المستلزمات السلعية :

يجعل حساب المشغولات السلعية مدينا وحساب المخزن دائنا .

وفى نهاية العام يقفل حساب مشغولات داخلية كحساب من حسابات الموارد فى حساب العمليات الجارية .

ثانيا : مخلفات الانتــاج :

وقد سبق أن تناولنا هذا الموضوع عند شرح المخزون فى البــاب السابق وللتذكرة نكتفى بعرض القيود المحاسبية :

(١) تقدر قيمة للمخلفات ويثبت ايداعها بالمخازن بالقيد الآتى :

× من حـ/ مخزن المخلفــات

× الى حـ/ مخلفات الانتاج

(٢) ويقفل هذا الحساب فى نهاية العام فى حـ/ العمليات الجاريــة كما يلــى :

× من حـ/ مخلفات انتــاج

× الى حـ/ العمليات الجاريــة

المبحث الرابع

الموارد الأخرى

تتكون موارد الوحدة الاقتصادية - بالاضافة الى موارد النشاط الجارى والسابق شرحها من بعض أو كل من العناصر الآتية :

١ - الاعانات - ٤٢
٢ - ايرادات الاوراق المالية - ٤٣
٣ - ايرادات تحويلية - ٤٤

وسنتناول كل من هذه البنود كما يلى :

(١) الاعانات - ٤٢ :

تمثل الاعانات من وجهة النظر الاقتصادية تحويلات جارية تضيف الى موارد الوحدات الاقتصادية المستفيدة منها ، وتشمل الاعانات كل ما تمنحه الدولة للوحدات الاقتصادية لتمكينها من الاستمرار فى نشاطها الاقتصادى أو مقابلة المنافسة الاجنبية وذلك عن طريق المساهمة فى تغطية جزء من تكلفة الانتاج الجارى ، وبذلك يلزم أن تكون منحة الدولة للوحدة الاقتصادية متعلقة بالنشاط الجارى حتى يمكن اعتبارها من بند الاعانات ، أما اذا كانت المنحة تهدف الى المساهمة فى التكوين الاستثمارى للوحدة فانها لا تعتبر اعانة بل تعتبر تحويلا رأسماليا .

هذا وقد تطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار الاعانات فى بندين مستقلين فى حساب العمليات الجارية على حسب الهدف منها ،

فقد فرق النظام بين اعانات الانتاج واعانات التصدير وخصص للاولى ح/ ٤٢١ ، والثانية ح/ ٤٢٣ .

ورغم أن الاعانات من بنود التحويلات الاقتصادية الا أن النظام اعتبرها من موارد النشاط الجارى وذلك لانها تمثل فى الواقع اضافة الى دخول عوامل الانتاج تغطى جزءا مما تمتصه الضرائب الغير مباشرة من هذه الدخول حيث يقاس الدخل القومى بتكلفة عوامل الانتاج - بالدخل القومى مقوما بسعر السوق ناقصا الزيادة فى الضرائب الغير مباشرة عن الاعانات .

المعالجة المحاسبية :

اثبات استحقاق الاعانات :

xx من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
اعانات مستحقة

xx الى ح/ اعانات انتاج

أو الى ح/ اعانات تصدير

تحصيل الاعانة :

ويتم اثبات تحصيل الاعانات بجعل ح/ البنك جارى - تمويل نشاط جارى مدينا وجعل ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة دائنا

وتكون القيود المحاسبية للتحصيل :

xx من ح/ بنك تمويل نشاط جارى
xx الى ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ح/ اعانات مستحقة .

وفى نهاية السنة يتم اقفال حـ/ ٤٢١ ، حـ/ ٤٢٢ بجعل كل منهما مدينا مقابل جعل حـ/ العمليات الجارية دائنا .

(٢) ايرادات الاوراق المالية ـ ٤٣ :

تتمثل ايرادات الاوراق المالية فى القيمة الاجمالية (أى قبل خصم الضريبة على ايرادات القيم المنقولة) التى تحصل عليها الوحدة نتيجة مساهمتها فى رؤوس أموال الوحدات الاخرى سواء كانت مصرية أو أجنبية ، وفوائد السندات الحكومية المشتراه تطبيقا لاحكام القانون ، فلو افترضنا أن ايرادات الاوراق المالية التى حصلت عليها الوحدة بلغت ١١٨٠٠ جنيه وأن الضريبة على ايرادات القيم المنقولة هى (ويلاحظ أنها تخصم من المنبع) ٤١ ٪ فيتم احتساب القيمة الاجمالية على النحو التالى :

القيمة الاجمالية لايرادات الاوراق المالية =

$$١١٨٠٠ \times \frac{١٠٠}{٥٩} = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم اثبات استحقاق هذه الايرادات على النحو التالى :

من مذكورين

١١٨٠٠ حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات أوراق مالية مستحقة

٨٢٠٠ حـ/ ضرائب داخلية

٢٠٠٠٠ الى حـ/ ايرادات أوراق مالية

اثبات تحصيل صافى ايرادات الاوراق المالية :

١١٨٠٠ من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

١١٨٠٠ الى حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة

ايرادات أوراق مالية مستحقة

وفى نهاية السنة المالية يتم اقفال حـ/ ايرادات أوراق مالية فى حـ/ العمليات الجارية بجعل الاول مدينا والثانى دائنا .

(٣) الايرادات التحويلية ـ ٤٤ :

قد تشتمل ايرادات الوحدة الاقتصادية على بعض أو كل من العناصر الآتية والتى خصص النظام المحاسبى لكل منها حسابا مستقلا :

فوائد دائنة	حـ/ ٤٤١	تعويضات وغرامات	حـ/ ٤٤٥
ايجارات دائنة	حـ/ ٤٤٢	ايرادات متنوعة	حـ/ ٤٤٦
أرباح رأسمالية	حـ/ ٤٤٣	فرق الايجار المسحوب	حـ/ ٤٤٧
ايرادات سنوات سابقة	حـ/ ٤٤٤	فرق الفوائد المحسوبة	حـ/ ٤٤٨

وبتحليل الايرادات التحويلية يمكن تقسيمها كما يلى :

١ ـ ايرادات تؤثر فى الموازنة النقدية (ويوسط لهاحـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة)

مثل ـ فوائد دائنة ـ ٤٤١
- ايجارات دائنة ـ ٤٤٢
- ايرادات سنوات سابقة ـ ٤٤٤
- تعويضات وغرامات ـ ٤٤٥

٢ ـ ايرادات لا تؤثر فى الموازنة النقدية (فهى مجرد تسويات)

مثل أرباح رأسمالية ـ ٤٤٣

٣ ـ ايرادات حسوبة (وهى فروق متقابلة)

مثل فروق الايجار المحسوب ـ ٤٤٧

فرق الفوائد المحسوب ـ ٤٤٨

٤ ـ ايرادات متنوعة حـ/٤٤٦ بعضها يؤثر فى الموازنة النقدية وبعضها لا يؤثر مثل :

- أرباح بيع مخلفات ٤٤٦١
- خصم مكتسب ٤٤٦٢
- ديون سبق اعدامها ٤٤٦٣
- أرباح مبيعات خامات ٤٤٦٤
- عمولات ٤٤٦٥

وسوف نعرض فيما يلى للمعالجة المحاسبية للايرادات التحويلية حسب مقتضيات النظام المحاسبى الموحد حسب التقسيم السابق :

(أ) الفوائد . الايجارات الدائنة وايرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات :

وتتمثل الفوائد الدائنة فى الفوائد المستحقة على الحسابات الجارية للعملاء والبنوك والقروض ، وتتمثل الايجارات الدائنة فى المبالغ المستحقة على الغير نظير انتفاعهم بعقارات وأصول تمتلكها الوحدة ولا تستخدمها فى عمليات الانتاج ، أما ايرادات السنوات السابقة فتتمثل فى الايرادات التى تحققت خلال السنة ولكنها تخص سنوات سابقة ولم يسبق احتسابها خلال تلك السنوات ، أما التعويضات والغرامات فتتمثل فيما يستحق للوحدة على الغير من تعويضات وغرامات .

ويتم اثبات استحقاق هذه الايرادات بالقيد الآتى :

xx من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
حـ/ فوائد دائنة مستحقة
حـ/ ايجارات دائنة مستحقة
حـ/ تعويضات وغرامات مستحقة
حـ/ ايرادات سنوات سابقة مستحقة
x الى حـ/ فوائد دائنة
x الى حـ/ ايجارات دائنة
x الى حـ/ تعويضات وغرامات
x الى حـ/ ايرادات سنوات سابقة

اثبات تحصيل هذه الايرادات :

×× من حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
×× الى حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
حـ/ فوائد دائنة مستحقة
حـ/ ايجارات دائنة مستحقة
حـ/ تعويضات وغرامات مستحقة

٢) الايرادات التى لا تؤثر فى الموازنة النقدية :

وهى تشمل الأرباح الرأسمالية ـ وهى التى تنتج عن بيع أصل من الأصول الثابتة بأعلى من قيمتها الدفترية ـ فمثلا لو باعت الوحدة الاقتصادية آلات تملكها بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه وكان رصيدها بالدفاتر ١٠,٠٠٠ جنيه ورصيد مخصص اهلاكها ٤٠٠٠ جنيه تكون القيود المحاسبية كما يلى :

أ ـ اثبات عملية البيع :

من مذكورين

٧٠٠٠ حـ/ مدينون مختلفون

٧٠٠٠ مدينو بيع أصول ثابتة
٤٠٠٠ حـ/ مخصص اهلاك

٤٠٠٠ مخصص اهلاك آلات

الى مذكورين

١٠,٠٠٠ حـ/ الأصول الثابتة

١٠,٠٠٠ حـ/ آلات
١٠٠٠ حـ/ ايرادات تحويلية
١٠٠٠ أرباح رأسمالية

ب - تحصيل ثمن البيع :

٧٠٠٠ من حـ/ البنك جارى

٧٠٠٠ تمويل نشاط جارى

٧٠٠٠ الى حـ/ مدينون مختلفون

٧٠٠٠ مدينو بيع أصول ثابتة

٣) الايرادات المحسوبة :

وهى تمثل فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوب وقد سبق شرح هذه الحسابات عند التعرض للمصروفات الجارية التحويلية حيث تكون المعالجة المحاسبية كما يلى :

×× من حـ/ مصروفات تحويلية جارية

حـ/ فرق الايجار المحسوب
حـ/ فرق الفوائد المحسوب

×× الى حـ/ ايرادات تحويلية

فرق الايجار المحسوب
فرق الفوائد المحسوب

٤) الايرادات المتنوعة :

قسم النظام حـ/ ايرادات متنوعة (حـ/٤٤٦) الى حسابات فرعية وهى :

٤٤٦١ حـ/ أرباح بيع مخلفات .
٤٤٦٢ حـ/ خصم مكتسب .
٤٤٦٣ حـ/ ديون سبق اعدامها .

٤٤٦٤ حـ/ أرباح مبيعات خامات .
٤٤٦٥ حـ/ عمـولا ت .

وقد سبق أن تناولنا حـ/أرباح بيع مخلفات ، حـ/ أرباح مبيعـات خامات عند شرح حسابات المخزون فى الباب الثانى ، وسوف نتناول فيما يلى حـ/ الخصم المكتسب ، حـ/ ديون سبق اعدامها ، حـ/ عمولا ت .

الخصم المكتسـب :

تحصل الوحدة على خصم مكتسب من مورديها ، وعادة يخصم مـن التزامات الموردين عند السداد ، ومن ثم فلا أثر نقدى لهذا الخصـم ، ولذلك تظهر المعالجة المحاسبية على النحو التالى :

× من حـ/ المورديـن
(تبويب قطاعى) الى مذكورين :
× حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى
× حـ/ ايرادات متنوعـة
خصم مكتسب

ديون سبق اعدامها :

ليس معنى اعدام الدين التنازل النهائى عن هذا الدين ولكـن تحاول الوحدة تحصيل هذا الدين ، فاذا تم تحصيل الديـــون المعدومة بالكامل أو جزء منه يتم القيد على النحو التالى :
قيد استحقاق (يتم فى وقت التحصيل) :

× من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات متنوعة مستحقة

× الى حـ/ ايرادات متنوعــة
ديون سبق أعدامها محصلة

اثبات التحصيــل :

× من حـ/ بنك جــــارى

حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

× الى حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات متنوعة مستحقة

عمــــولات :

تحصل الوحدة على عمولات عارضة لا ترتبط بنشاطها الجارى ومــن ثم تعتبر ايرادات متنوعة ويتم توسيط حـ/ ايرادات جارية وتخصيصيــــة مستحقة كما يلى :

استحقاق العمولــــة :

× من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات متنوعة مستحقة

× الى حـ/ ايرادات متنوعــة
عمــــولات

تحصيل العمولــــة :

× × من حـ/ بنك جارى

حـ/ بنك تمويل النشاط الجارى

× الى حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
ايرادات متنوعة مستحقة

وهناك بعض أنواع أخرى تدخل فى نطاق الايرادات المتنوعة ولا تدخل فى أى حساب من الحسابات الفرعية السابق بيانها ، منها على سبيل المثال : مقابل الخدمات القانونية التى تحصل عليها الهيئات التى لا تزاول نشاطا اقتصاديا بنفسها ، كذلك ثمن بيع شروط المناقصات وكراسات المواصفات وما شابه ذلك .... الخ .

لذلك اقترح البعض[1] اضافة حـ/ ٤٤٦٦ باسم متنوعات يضم العناصر الموضحة أعلاه بالاضافة الى ما تحصل عليه الوحدات الاقتصادية من ايرادات متنوعة لا تدخل أنواعها فى الحسابات الفرعية الواردة فى الدليل .

---

(١) عبد الباسط رضوان ، مرجع سابق ، ص ٢١٧

البـاب الخامـس

الباب الخامس

الحسابات والقوائم الختامية

تقديم :

الزم النظام المحاسبي الموحد الوحدات الاقتصادية بأن "تعد في المواعيد المقررة الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقا لما تضمنه النظام من أسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام ، ويمكن أن تلتزم الوحدات فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبي ويراعى عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجراء كافة التسويات المحاسبية بحيث تحمل السنة المالية بما يخصها من كافة النفقات والايرادات طبقا لقواعد الاستحقاق ، وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالي للوحدة ، وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح ، ويشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ما تنص القوانين والانظمة على وجوب اثباته فيها "(١) .

وتنقسم الحسابات والقوائم الى مجموعتين :

المجموعة الأولى :

وهي الحسابات والقوائم التي استحدثها النظام لتلبية احتياجات المحاسب القومي من البيانات والمعلومات ، وتشمل هذه المجموعة ما يلي :

---

(١) النظام المحاسبي الموحد ، الجزء الأول ، ص ١٢٤ .

١ ـ حساب العمليات الجارية •

٢ ـ قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية •

٣ ـ الموازنة النقدية •

المجموعة الثانية :

وتشمل مجموعة الحسابات والقوائم التقليدية وهى :

١ ـ حساب الانتاج والمتاجرة •

٢ ـ حساب الارباح والخسائر وحساب توزيع الارباح والخسائر •

٣ ـ الميزانية •

الفصل الأول : حساب العمليات الجارية وقائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية والموازنة النقدية •

الفصل الثاني : الحسابات الختامية التقليدية والميزانية •

xx xx xx

الفصـــل الأول

الحسابات والقوائم المستحدثة فى النظـــام المحاسبى الموحـد

وفى هذا الفصل تنقسم خطة الدراسة الى المباحث التالية :

المبحث الأول : حساب العمليات الجارية .

المبحث الثانى : قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية .

المبحث الثالث: الموازنة النقديـة .

المبحث الأول : حـ/ العمليات الجارية

من أهم مظاهر النظام المحاسبى الموحد - ربط حسابـــــات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية التى تسعى الى قياس الدخل القومى المتولد خلال الفترة المالية وتوفير البيانات والادوات التحليليـة اللازمة للتخطيط والرقابة .

ولقد استحدث النظام حساب العمليات الجارية وهو يقترب كثيـرا من ادماج حسابى الانتاج والتخصيص فى المحاسبة القومية، ويهـدف هذا الحساب الى تحديد النشاط الانتاجى ومتطلباته ، والقيمـــة المضافة المتولدة من العمليات الانتاجية ، وكيفية التصرف فى الفائـض المحقق خلال الفترة المالية ، ويعتبر هذا الحساب وسيلة لمتابعـة الموازنة المالية للوحدة الاقتصادية - وهى احدى صور الموازنـــة التخطيطية - فى مجال النشاط الجـارى .

ومن هذا المنطلق يمكن القول أن هذا الحساب هو الدعامة الرئيسية لاظهار نتائج أعمال كل وحدة ، ومن ثم يقفل فيه حسابات الاستخدامات - المبوبة على أساس نوعى - وحسابات الموارد ، وأعطى رقم فى الدليل هو ٢٨١ ، فى حين أن الحسابات الختامية التقليدية ليس لها رقم بالدليل - حساب الانتاج والمتاجرة وح / أ ح وتوزيع أ ح - ومن ثم تعد فى شكل قوائم مشتقة من تحليل عناصر حسابات الاستخدامات تحليلا وظيفيا ، وعليه فهى تعتبر قوائم احصائية خارجة عن نطاق القيد المزدوج .

وحساب العمليات الجارية هو حساب النتيجة العام ويقفل فيه - بعد اجراء التسويات الجردية - الحسابات المتعلقة بالموارد فى الجانب الدائن والحسابات القومية بالاستخدامات فى الجانب المدين .

مراحل حساب العمليات الجارية وتوزيع الفائض :

أولا : مراحل حساب العمليات الجارية :

تم تبويب حسابات الموارد والاستخدامات فى مراحل ثلاث بقصد خدمة أهداف المحاسب القومى وأهداف المحاسبة المالية التقليدية ، ومعنى ذلك أن تبويب الحسابات داخل حساب العمليات الجارية يساعد على مد المحاسب القومى بالبيانات اللازمة لاعداد الحسابات القومية من ناحية ، وكذلك تحديد الارباح القابلة للتوزيع وطريقة التصرف فيها من ناحية أخرى .

المرحلة الأولى :

تعبر هذه المرحلة عن الموارد المتولدة من النشاط الجارى والاعانات للوحدة الاقتصادية وما يقابلها من أعباء مختلفة تحملتها الوحدة لتحقيق الايرادات الجارية ، وينتج عن مقابلة هذه الموارد بالاستخدامات رصيد يمثل فائض أو عجز العمليات الجارية ، وهذه المرحلة فى الواقع تقابل ح/ الانتاج الذى يعده المحاسب القومى ، فالجانب الدائن يظهر الانتاج مقوما بسعر السوق (وفقا للمفهوم الاقتصادى) أما الجانب المدين فتظهر الاستهلاك الوسيط (سلع ، خدمات) وعناصر القيمة المضافة وهى (الاجور والايجارات والفوائد والفائض) ويضاف الى ذلك الاهلاك ليكون مجموع هذه العناصر القيمة المضافة الاجمالية ، كما تمكن هذه المرحلة من حساب قيمة الانتاج محسوبا بتكلفة عوامل الانتاج •

وتشمل هذه المرحلة بنود الموارد والاستخدامات التالية :

x	أجور	ح/٣١	x	ايرادات النشاط الجارى	ح/٤١
x	مستلزمات سلعية	ح/٣٢	x	اعانات	ح/٤٢
x	مستلزمات خدمية	ح/٣٣	x	عجز العمليات الجارية (رصيد مرحل)	
x	مشتريات بضائع بغرض البيع •	ح/٣٤			
x	مصروفات تحويلية جارية •	ح/٣٥			
x	فائض العمليات الجارية (رصيد مرحل)				

المرحلة الثانيـــة :

تظهر المرحلة الاولى عادة فائضا للعمليات الجارية - يضاف اليه عناصر ايرادات الوحدة غير المرتبطة بالنشاط الانتاجي وهى ايرادات أوراق مالية وايرادات تحويلية وتخصم منه ما تتحمله الوحدة من عناصر غير مرتبطة بالنشاط الانتاجي وهى التحويلات الجارية التخصيصية ويراعى أن هذا الحساب يتضمن الضرائب الدخلية (ضريبة الارباح التجارية والصناعية)، ومن ثم يصبح رصيد هذه المرحلة معبرا عن الفائض القابل للتوزيع .

أما اذا حققت المرحلة الاولى عجزا فتضاف اليه عناصر حساب التحويلات الجارية التخصيصية ، ويخصم منه ايرادات الاوراق المالية .

ويراعى أن حساب الايرادات والتحويلات الجارية وردت على سبيل التفصيل لبيان طبيعة الاعباء والايرادات التى لا ترتبط بالنشاط الجارى بطريقة مباشرة .

وفيما يلى بيان بما تتضمنه هذه المرحلة من بنود :

x	عجز العمليات الجارية (رصيد منقول)	x	فائض العمليات الجارية (رصيد منقول)
x	تحويلات جارية تخصيصية ح/ ٣٦	x	ايرادات الاوراق المالية ح/ ٤٣ .
x	الفائض القابل للتوزيع (رصيد مرحل)	x	ايرادات تحويلية ح/٤٤
		x	العجز الجارى

المرحلة الثالثة :

تظهر هذه المرحلة الفائض القابل للتوزيع فى جانب ، وكيفية التصرف فيه بين التوزيع والادخار ، ويتم هذا وفقا للقرارات المنظمة لذلك ، وعليه تتضمن هذه المرحلة البنود التالية :

×	فائض محتجز		×	الفائض القابل للتوزيع
×	فائض موزع			(رصيد منقول)

ثانيا : توزيع الفائض :

يتم التصرف فى الفائض أما بالتوزيع أو بالادخار لاحتجازه بقصد التمويل الذاتى للوحدة الاقتصادية ـ وعليه يأخذ الفائض القابل للتوزيع صورتين : فائض محتجز ، فائض موزع ، ويأخذ توزيع الفائض بالنسبة لشركات القطاع العام وطبقا لما نصت عليه القوانين على الوجه التالى :

×××			الفائض القابل للتوزيع
			ويخصم منه :
	×		٥٪ احتياطى قانونى
	×		٥٪ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية
××	×		٥٪ احتياطى ارتفاع أسعار أصول ثابتة
×××			الباقى
××			٥٪ من رأس المال المملوك كتوزيع أول ويوزع
			كالآتى :

البيان			
٧٥٪ للدولة اذا كانت الحصة بالكامل للدولة (١) .		x	
٢٥٪ للعاملين وتوزع على الوجه التالي :		x	
١٠٪ توزيع نقدي	x		
٥ ٪ خدمات اجتماعية واسكان محلية	x		
١٠٪ خدمات اجتماعية واسكان مركزية	x		
الباقي			xxx
ـ ١٠٪ من الباقي نظير مصروفات الادارة والاشراف .			xx
ـ يخصم أي احتياطي ينص عليه القانون النظامي للوحدة مثل :			
ـ احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات .		x	
ـ احتياطي عام .		x	
ـ احتياطي سداد مساهمة الحكومة		x	
الباقي يوزع كله كتوزيع ثاني ويقسم بنسبة ٧٥٪ ، ٢٥٪ بين الدولة والعاملين بنفس طريقة التوزيع الاولى .			xxx

ويلزم اجراء قيود اليومية الخاصة بالتوزيعات في نفس السنة التي تحقق فيها الفائض أي قبل تصوير الميزانية وفيما يلي بيان بهذه القيود :

(١) أما اذا ساهم رأس المال الخاص مع المال العام في وحدة من وحدات القطاع العام فتقسم هذه الحصة على الدولة وعلى المساهمين بنسبة مساهمة رأس المال .

(١) المعالجة المحاسبية للفائض المحتجـز :

xx من حـ/ العمليات الجاريـة الى مذكورين
حـ/ احتياطى قانونى
حـ/ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية
حـ/ احتياطى ارتفاع أسعار الاصول

(٢) المعالجة المحاسبية للفائض الموزع :

xx من حـ/ العمليات الجارية
الى مذكورين
حـ/ دائنو توزيعات ـ حصة الدولة
حـ/ دائنو توزيعات ـ حصة المساهميـن ان وجدت
حـ/ دائنو توزيعات ـ حصة العاملين
حـ/ دائنو توزيعات ـ حصص أخرى(١)

أما اذا كانت نتيجة السنة المالية (عجز جارى) ففى هـــذه الحالة يقفل حساب العمليات الجارية فى "فائض مرحل" بالقيد التالى:

x من حـ/ فائض مرحـل
x الى حـ/ العمليات الجارية

ويظهر رصيد حساب فائض مرحل فى الميزانية فى جانب الاصـول كرصيد شاذ تحت اسم "عجـز مرحل" وذلك طبقا لما ورد بالنظـام المحاسبى الموحد بنموذج الميزانيـة .

---

(١) يلاحظ أن حـ/ حصص أخرى يشتمل بصفة أساسية على مقابـل الاشراف والادارة والذى يؤول الى المجلس الاعلى للقطاع التابـع له الوحـدة (المؤسسة سابقا) .

وعند سداد التوزيعات يلاحظ أن حصة الدولة نظير مصروفات الادارة والاشراف تخضع لضريبة القيم المنقولة التي يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، أما حصة العاملين فيقتصر السداد على الجزء النقدي منها (١٠ %) وهي تخضع لضريبة كسب العمل والتي يتعين على الوحدة أيضا خصمها عند المنبع ، ويجرى القيد بجعل حـ/ دائنو توزيعات (حصة الدولة وحصص أخرى وحصص العاملين) مدينا وبنفسك تمويل النشاط الجاري ودائنون متنوعون بمقدار الضريبة دائنا ،

وفيما يلي نموذج لحساب العمليات الجارية شاملا المراحل الثلاث وبافتراض أن نتيجة المرحلة الثانية فائض ،

حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في .....

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			الأجـــور		
	×		أجور نقدية	٣١١	×
	×		مزايا عينية	٣١٢	×
	×		تأمينات اجتماعية	٣١٣	×
×					
			المصروفات العامة		
	×		مستلزمات سلعية	٣٢	×
	×		مستلزمات خدمية	٣٣	×
	×		مشتريات بغرض البيع	٣٤	×
×					
			مصروفات تحويلية جارية		
			ضرائب ورسوم سلعية		
		×	رسوم جمركية	٣٥١١	×
		×	رسوم إنتاج	٣٥١٢	×
		×	حصيلة الخزانة	٣٥١٣	×
		×	ضرائب أخرى	٣٥١٤	×
	×				
			الإهـــلاك		
		×	مبانٍ وإنشاءات	٣٥٢٢	×
		×	آلات ومعدات	٣٥٢٣	×
		×	وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٤	×
		×	عدد وأدوات	٣٥٢٥	×
		×	أثاث ومعدات مكاتب	٣٥٢٦	×
		×	ثروة حيوانية ومائية	٣٥٢٧	×
		×	نفقات إيرادية مؤجلة	٣٥٢٨	×
	×				
×	×		بعده		

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			إيرادات النشاط الجاري		
			الإنتاج بسعر البيع		
		×	صافي مبيعات إنتاج تام	٤١١	×
		×	تغير مخزون إنتاج تام بالتكلفة ...	٤١٢	×
		×	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	٤١٣	×
	×				
		×	تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	×
		×	مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥	×
		×	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	×
		×	خدمات مباعة	٤١٧	×
		×	مخلفات إنتاج دائم	٤١٩	×
	×				
			بضائع بغرض البيع		
		×	صافي مبيعات	٤١٨١	×
		×	تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	×
		×	فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٣	×
	×				
×			**إعانـــات**		
	×		إعانات إنتاج	٤٢١	×
	×		إعانات تصدير	٤٢٢	×
×					
×			بعده		×

(رابع) حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ......

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×	×		ماقبله		×
			الإيجارات		
		×	الإيجارات الفعلية	٣٥٣	×
	×	×	فرق إيجار محسوب	٣٥٤	×
			الفوائد		
		×	فوائد محلية	٣٥٥	×
		×	فوائد خارجية	٣٥٦	×
		×	فرق الفوائد المحسوبة	٣٥٧	×
		×	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام	٣٥٨	×
×	×	×	فرق تقويم التغير في مخزون [illegible]	٣٥٩	×
×			فائض العمليات الجارية (مرحل)		
×					×
×			عجز العمليات الجارية (منقول)		×
			تحويلات جارية تخصصية		
	×		تبرعات	٣٦١	×
	×		إعانات للغير	٣٦٢	×
	×		تعويضات وغرامات	٣٦٣	×
	×		خسائر رأسمالية	٣٦٤	×
	×		مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	×
	×		ديون معدومة	٣٦٦	×
	×		مخصصات بخلاف مخصصات الإهلاك	٣٦٧	×
	×		ضرائب عقارية	٣٦٨	×
×	×		ضرائب [illegible]	٣٦٩	×
×			الفائض القابل للتوزيع (مرحل)	٣٨١١	×
×					×

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
×			ماقبله		×
×			عجز العمليات الجارية (مرحل)		×
×					×
×			فائض العمليات الجارية (منقول)		×
×			إيرادات أوراق مالية	٤٣	×
			إيرادات تحويلية		
	×		فوائد دائنة	١٩١	×
	×		إيجارات دائنة	١٩٢	×
	×		أرباح رأسمالية	١٩٣	×
	×		إيرادات سنوات سابقة	١٩٤	×
	×		تعويضات وغرامات	١٩٥	×
	×		إيرادات متنوعة ...	١٩٦	×
	×		فرق إيجار محسوب	١٩٧	×
×	×		فرق فوائد محسوبة	١٩٨	×
×			العجز الجاري	٢٠٦	×
×					×

(تابع) حساب السيارات الجارية عن السنة المنتهية في .....

جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة	جـ	جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
			فائض محتجز					x	الفائض القابل للتوزيع (منقول)		x
	x		إحتياطي قانوني	٢٢١	x						
	x		احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	x						
	x		احتياطي موازنة المشروعات الإستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣	x						
	x		احتياطي عام	٢٢٤	x						
	x		احتياطي سندات مساهمة الحكومة	٢٢٥	x						
	x		احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	x						
	x		احتياطيات أخرى	٢٢٧	x						
	x		[illegible]	٢٢٨	x						
x											
			فائض موزع								
	x		حصة العاملين	٢٦١٣	x						
	x		حصة الدولة	٢٦٤١	x						
	x		حصة المساهمين	٢٦٤٢	x						
	x		حصص أخرى	٢٦٤٤	x						
x											
x					x			x			x

علاقة حساب العمليات الجارية بالمفاهيم الاقتصادية :

تناولنا فيما سبق العناصر المكونة لحساب العمليات الجارية ، ويهمنا فى هذا المجال اظهار علاقة البنود الواردة فى الحساب بالمفهوم الاقتصادى للانتاج وبيان كيفية الربط بين هذا الحساب والحسابات القومية ، وقد اتضح من فحص نموذج حساب العمليات الجارية وتفهم علاقة عناصره المختلفة بالمفاهيم الاقتصادية السائدة أنه يتميز بخصائص معينة تختلف عن خصائص حسابات النتيجة المتعارف عليها فى العرف المحاسبى وهذه الخصائص هى :

الخصائص (أو السمات) المميزة لحساب العمليات الجارية :

(١) اختلاف التبويب الوارد بحساب العمليات الجارية عن التبويب المتعارف عليه فى العرف المحاسبى : (١)

حيث تم تبويب عناصر حساب العمليات الجارية على أساس التمييز بين المعاملات الاقتصادية على حسب موضوعها أو طبيعتها الى معاملات متعلقة بالانتاج ، ومعاملات متعلقة بالاستهلاك ، ومعاملات متعلقة بالدخول والتحويلات ، فتمثل المرحلة الاولى من الحساب (فيما عدا الضرائب والرسوم السلعية) المعاملات المتعلقة بالانتاج سواء كان منها متعلقا ببيع وشراء السلع والخدمات أو ما كان منها متعلقا بالاستهلاك الوسيط من السلع والخدمات ، وتمثل الاجور والفوائد

(١) - د . عبد الحى مرعى ، مرجع سابق ، ص ٣٩٢ ، ٣٩٣ .
- د . حلمى محمود نمر ، د . عبد المنعم محمود ، الاصول العلمية والعملية فى محاسبة الشركات ، الجزء الثانى ، شركات الاموال ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٧٣ ، ص ١٥٦ .

والايجارات والتوزيعات المعاملات المتعلقة بالدخول •

فجانب الموارد يتضمن قيمة الانتاج سواء المخصص للبيع أو المخصص للتكوين الرأسمالى " المشغولات الداخلية " وهذا يدل على أن النظام أخذ بالمفهوم الاقتصادى للانتاج الذى يتمثل فى خلق القيمة أو الاضافة اليها بغض النظر عن استخدامها سواء فى أغراض المتاجرة أو أغراض التكوين الرأسمالى •

أما جانب الاستخدامات والمبوب طبقا للتبويب النوعى وليس طبقا للتبويب الوظيفى ، فان الهدف من هذه المرحلة ليس معرفة الكفاية الادارية لوظائف الوحدة الاقتصادية ولكن الهدف هو امداد المحاسب القومى بالبيانات والمعلومات عن القيمة المضافة وعوائد عوامل الانتاج ويلاحظ أن بند المصروفات التحويلية يظهر فى بند مستقل وهذه المصروفات تقابل عند الاقتصادى " المعاملات التحويلية " التى لا تدخل عند حساب الدخل القومى اذ أنها مجرد اعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع ، ومعنى ذلك أن فصل المصروفات التحويلية الجارية يقصد به امداد المحاسب القومى بالبيانات المتعلقة بالمعاملات التحويلية على مستوى الوحدة الاقتصادية •

(٢) فصل الايرادات والمصروفات الغير متعلقة بالنشاط الجارى للوحدة فى مرحلة مستقلة :

حيث تتضمن المرحلة الثانية الايرادات الغير متعلقة بالنشاط الجارى للوحدة وتعتبر بمثابة ايرادات عرضية ، ويشمل جانب الاستخدامات المصروفات التى تنفقها الوحدة ولا ترتبط بالنشاط

الجارى ارتباطا مباشرا ، ومجموعة العناصر التى تشتملها هـذه المصروفات تقابل المعاملات التحويلية فى الحسابات القومية والتى يهم المحاسب القومى فصلها لانها لا تدخل فى حسبان الدخل القومى .

لذلك يلاحظ أن فصل الايرادات العرضية والتحويلات الجارية التخصيصية فى مرحلة مستقلة فى حساب النتيجة تهم الادارة حيث أن هذه البنود لا ترتبط بالنشاط العادى المنتظم المتكرر للوحدة ولكنها بنود غير عادية قد تحدث أو لا تحدث ، والادارة يهمها معرفة الفائض أو العجز الناشئ عن نشاطها الانتاجى منفصلا عن الفائض أو العجز عن النشاط الكلى للوحدة الاقتصادية .

(٣) ارتباط المرحلة الثالثة (بحساب العمليات الجارية) بقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية :

حيث أن الفائض المحتجز يعتبر مصدر من مصادر التكوين الرأسمالى على مستوى الوحدة الاقتصادية .

وننتقل الآن الى بيان علاقة عناصر حساب العمليات الجارية بهذه المفاهيم الاقتصادية وذلك باعادة ترتيب عناصره فى صورة قائمة للانتاج والقيمة المضافة والتى نص عليها النظام وبين محتواها والتى تتضمن قياس المفاهيم الاقتصادية .

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

المفاهيم الاقتصادية	جـ	جـ	رقم الدليل
أولا : قيمة الانتاج الاجمالى مقوما بسعر السوق :			
x الانتاج بسعر البيع :			
- صافى مبيعات انتاج تام	xx		٤١١
- تغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة	xx		٤١٢
- فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	xx		٤١٣
المجموع	—	xx	
x تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	x		٤١٤
x مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	x		٤١٥
x ايرادات تشغيل للغير	x		٤١٦
x خدمات مباعة	x		٤١٧
x مخلفات انتاج	x		٤١٩
المجموع	—	xx	
x بضائع بغرض البيع :			
- صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	xx		٤١٨١
- تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	xx		٤١٨٢
- فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	xx		٤١٨٣
	—		
المجموع	xx		
ناقصا : مشتريات بضائع بغرض البيع	x		٣٤
= انتاج النشاط التجارى	—	xx	
		—	
قيمة الانتاج الاجمالى مقوما بسعر السوق		xx	
		==	
ثانيا : قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج :			
قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق		xx	
يضاف : الاعانات (اعانات انتاج + اعانات تصدير)		x	
		—	
المجموع		xx	

تابع المفاهيم الاقتصادية	جـ	جـ	رقم الدليل
ناقصا : الضرائب والرسوم السلعية : رسوم جمركية + رسوم انتاج + حصيلة الخزانة + ضرائب أخرى) . قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج		× ××	
ثالثا : اجمالى القيمة المضافة : قيمة الانتاج الاجمالى بتكلفة عوامل الانتاج ناقصا : مستلزمات وسيطة : - مستلزمات وسيطة - مستلزمات خدمية اجمالى القيمة المضافة	× ×	×× × ××	٣٢ ٣٣
رابعا : القيمة المضافة الصافية : القيمة المضافة الاجمالية ناقصا : الاهلاك القيمة المضافة الصافية	×× ×	××	

المبحث الثاني

قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية

لتحقيق ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية استحدث النظام المحاسبي الموحد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية - وهذه القائمة تماثل تماما حـ/ رأس المال على المستوى القومي .

وحتى يمكن اعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية تتبع الخطوات الآتية :

١ - اعداد قائمة بالتغيرات في أرصدة حسابات الأصول والخصوم الخاصة بالوحدة الاقتصادية في ميزانيتين فترتين متتاليتين (أول وآخر السنة المالية) .

مع مراعاة استبعاد التغيرات السالبة في كل جانب بترحيلها الى الجانب المقابل .

٢ - تكوين جانب الموارد الرأسمالية يشمل :
- الزيادة في عناصر الخصوم .
- نقص في عناصر الأصول .

٣ - يتم تكوين جانب الاستخدامات الرأسمالية :
- الزيادة في عناصر الأصول .
- نقص في عناصر الخصوم .

٤ - تقارن النتائج التي يتوصل اليها بالأرقام المقابلة في الموازنة التخطيطية للوحدة وفي ضوء ما تقدم يمكن تلخيص الاطار

العام(1) للاستخدامات والموارد الرأسمالية كما يلي :

أولا : الاستخدامات الرأسمالية :

استخدامات استثمارية		تحويلات رأسمالية
تكوين رأسمالي اجمالي	مشروعات تحت التنفيذ	
تتكون من : ١ـ الزيادة في الأصول الثابتة المشتراه الجديدة مع استبعاد : ـ ثمن شراء الأرض • ـ فوائد سابقة على بدء التشغيل ٢ـ الزيادة في النفقات الادارية المؤجلة • ٣ـ الزيادة في المخزون مع استبعاد ـ الرسوم الجمركية • ٤ـ الرسوم الجمركية على ـ الزيادة في الأصول الثابتة • ـ الزيادة في المخزون •	تتكون من : ١ـ تكوين سلعي ما عدا : ـ ثمن شراء الأرض • ـ الأصول المشتراة قديمة • ٢ـ انفاق استثماري •	تتكون من : ١ـ الزيادة في الأصول الثابتة القديمة وتشمل : ـ ثمن شراء الأرض ـ ثمن شراء الأصول القائمة • ـ فوائد سابقة على بدء التشغيل • ٢ـ الزيادة في : ـ الاقراض طويل الأجل • ـ الاستثمارات المالية ـ المدينة والحسابات المدينة ـ النقدية • ـ العجز الجاري ٣ـ النقص في : ـ الاحتياطيات ـ المخصصات ـ قروض طويلة الأجل ـ الدائنة والحسابات الدائنة •

(١) الاستخدامات الرأسمالية = الاستخدامات الاستثمارية + التحويلات الرأسمالية •

يلاحظ على التبويب السابق ما يلي :

١ - ثمن شراء الأرض والأصول الثابتة القائمة (القديمة) لا يعتبر استثمارا حقيقيا على المستوى القومى ، بل يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية على المستوى القومى ، فقد تم استبعادها من عناصر الاستخدامات الاستثمارية وتم ادراجها ضمن التحويلات الرأسمالية - كذلك الحال بالنسبة لفوائد بدء التشغيل - فقد تم استبعاد هذه الفوائد حيث لا تعتبر من عناصر الاستخدامات الاستثمارية - وادراجها ضمن التحويلات الرأسمالية حيث أن هذه الفوائد ليس لها علاقة بتكلفة الاستثمار وانما ترتبط بالسياسة التمويلية للوحدة الاقتصادية .

٢ - تعتبر النفقات المتعلقة بتمهيد الأرض أو تسويتها ضمن عناصر الانفاق الاستثمارى على المستوى القومى (حيث تمثل اضافة رأسمالية على المستوى القومى - وعلى ذلك تدخل ضمن بنود الاستخدامات الاستثمارية) .

٣ - على الرغم من أن الرسوم الجمركية الخاصة بالأصول الثابتة والمخزون تعتبر جزء من تكلفتها الا أنها تظهر فى بند مستقل عن قيمة الأصول الثابتة والمخزون حتى يمكن بيان تكلفة هذه الأصول دون أى تأثر بالسياسات الحكومية .

ثانيا : الموارد الرأسمالية :

وتتكون من المصادر الثلاثة الآتية :

التمويل الذاتي : ويتكون من :

١ ـ الزيادة في الاحتياطيات ٠

٢ ـ الزيادة في المخصصات ٠

٣ ـ الزيادة في الفائض المرحل ٠

السيولة : وتتكون من :

١ ـ تكلفة الأصول المباعة ٠

٢ ـ النقص في :

ـ المخزون ٠

ـ الاقراض طويل الأجل

ـ الأوراق المالية والاستثمارات الأخرى ٠

ـ المدينون والنقدية ٠

القروض والمساهمة : وتتكون من :

١ ـ الزيادة في القروض طويلة الأجل ٠

٢ ـ الزيادة في مساهمة الحكومة في رأس المال ٠

٣ ـ الزيادة في الدائنون والبنوك الدائنة ٠

ويلاحظ على تبويب الموارد الرأسمالية :

١ ـ اعتبر النظام الزيادة في الاحتياطيات (باختلاف أنواعها) والمخصصات من مصادر التمويل الذاتي التي تنشأ داخل الوحدة خلال مزاولتها للنشاط الجاري ـ ولعل ذلك يتطابق مع المفهوم الاقتصادي للتمويل الذاتي باعتباره اجمالي مدخرات الوحدة الاقتصادية ٠

٢ - لم يتضمن النظام تعريفا محددا للسيولة وانما أوضحت القائمة عناصر السيولة وهى تكلفة الأصول المباعة ، والنقص فى كل من المخزون والاقراض طويل الأجل والأوراق المالية والاستثمارات الأخرى والمدينين والنقدية ويفهم من ذلك أن النظام أخذ بالمفهوم الواسع للسيولة ، حيث لم يعتبر السيولة الأموال النقدية الحاضرة فى الخزينة أو البنوك فقط بل اعتبر السيولة تتمثل فى الأصول القابلة للبيع والتحصيل خلال فترات قصيرة .

المبحث الثالث

الموازنـــة النقديـــة

ألزم النظام المحاسبى الموحد الوحدات الاقتصادية باعـــداد موازنات تخطيطية متطابقة على نمط معين يتضمن موازنة عينية وأخـــرى مالية وثالثة نقدية بحيث تستطيع أى وحدة اقتصادية ربط خططهـــا العينية بخططها التمويليـة ٠

والموازنة النقدية ـ كاحدى جوانب الموازنة التخطيطية التـــى تعدها الوحدة الاقتصادية تعبر عن قائمة تقديرية للمقبوضـــات والمدفوعات النقدية وتبين الفائض أو العجز ـ النقدى المتوقع حدوثـه خلال الفترة المالية بحيث تتمكن الوحدة من استغلال الفائض أو تدبيره ورسم برنامـج الاقتراض فى حالة وجود عجـز مرتقب ٠

هدف الموازنة النقدية :

١ ـ تحديد مقبوضات ومدفوعات الوحدة الاقتصادية لكل قطاع مـــن قطاعات الاقتصاد القومى ٠

٢ ـ تحديد الفائض أو العجز النقدى فى الوحدات الاقتصادية ٠

٣ ـ تحديد ما يخص العام الجارى والسنوات السابقة من مقبوضـــات ومدفوعـات

اعداد الموازنة النقديـــة :

١ ـ الفصل بين التدفقات النقدية التى تتعلق بالفترة المالية الحاليـة وبين تلك التى تتعلق بفترات سابقة ٠

٢ - التقسيم القطاعي للتدفقات النقدية ، فتفصل تدفقات القطاع الخارجي (حر ، اتفاقيات) عن التدفقات المحلية والأخيرة ينبغي التمييز بين قطاعات الاقتصاد القومي عام (خدمات - أعمال) خاص (عائلي - أعمال) .

٣ - تقسيم المدفوعات الى مدفوعات نشاط جارى ومدفوعات نشاط استثمارى (أو رأسمالى) .

٤ - اظهار مصادر كل من المقبوضات والمدفوعات :

قواعد استخراج البيانات اللازمة لاعداد الموازنة النقدية :

تطلب النظام المحاسبي الموحد اتباع نظام معين للتوجيه المحاسبي والترحيل الدفترى هذا بالاضافة الى اعادة تصميم حسابات الأستاذ بشكل يسهل من عملية اعداد الموازنة النقدية فقد تضمن النظام ما يلى :

أولا : الربط بين حسابات الموازنة والدليل المحاسبي :

ويتحقق هذا الربط من خلال توسيط أحد حسابات الميزانية فى كافة العمليات أو المعاملات النقدية ، ويعنى ذلك أنه اذا كان أحد طرفى القيد المحاسبي نقدية فان الطرف الآخر من القيد يكون أحد حسابات الميزانية ، كذلك يتم الربط من خلال تعميم أساس الاستحقاق ونتيجة لهذا التعميم يتم توسيط :

أ - ح/ العملاء - ١٦١ وح/ الموردين ٢٦١ فى حالات المشتريات والمبيعات النقدية كما لو كانت تتم بالأجل .

ب - يتم توسيط حـ/ مصروفات جارية تخصيصية مستحقة - ٢٧٤ فـــى اثبات الاستخدامات (كأحد عناصر المدفوعات) ، وحـ/ ايـــرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ١٧٣ كأحد عناصر المقبوضات ٠

ثانيا : اعادة تصميم حسابات الأستاذ :

فقد تضمن النظام نموذجا معينا لحسابات الأستاذ بحيث يتـــم بيان حركة المعاملات النقدية بشكل مستقل عن التسويات التى ليـــس لها تأثير عن حركة النقدية - كذلك بيان حركة التدفقات التى تخـــص نشاط الفترة مستقلة عن حركة التدفقات التى تتعلق بأرصدة فتـــرات سابقة كما فى الشكل التالى :

منه — له

أول المدة	حركة العام		جملة	بيان	أول المدة	حركة العام		جملة	بيان
	نقدا	تسويات				نقدا	تسويات		

ثالثا : ميزان المراجعة :

تدرج أرصدة حسابات الأستاذ بميزان المراجعة بنفس الطريقة التى يتم بها القيد بحسابات الأستاذ على أن تكون أرصدة الحسابات بهذا الميزان بنفس المستوى التفصيلى والاجمالى الذى يتضمنه نموذج الموازنة النقدية الواردة بالنظام ٠

رابعا : اعداد نموذج الموازنة النقدية :

تتضمن النظام أربعة جداول يتم استيفاء بياناتها عند اعداد الموازنة النقدية وهذه الجداول هى :

١ ـ جدول المقبوضات ٠

٢ ـ جدول مدفوعات النشاط الجارى ٠

٣ ـ جدول مدفوعات النشاط الاستثمارى ٠

٤ ـ جدول ملخص الموازنة النقدية ٠

الفصـــل الثانـــي

الحسابات الختامية التقليدية والميزانيـــة

يتناول هذا الفصل الحسابات الختامية التقليدية التى تعدهـا الوحدة الاقتصادية بجانب حساب العمليات الجارية وتتمثل فى حـــ/ الانتاج والمتاجرة وحساب الارباح والخسائر وحساب توزيع الأربـــاح ، ويلاحظ أن حـ/ العمليات الجارية هو الحساب الختامى الوحيد الـذى يدخل ضمن اطار الدليل المحاسبى والذى تقفل فيه جميع بنـــود الاستخدامات والموارد باعتباره الحساب الختامى الأساسى ، أمـــا الحسابات الختامية التقليدية فلا تدخل ضمن اطار الدليل المحاسبى أى أنها تعد خارج القيد المزدوج .

ولقد سبق لنا أن أشرنا فى الباب الرابع الى أن حسابـــات الاستخدامات يتم توزيعها على حسابات مراقبة المراكز (مراقبة مراكـــز الانتاج ، ومراقبة مراكـز الخدمات الانتاجية ومراقبة مراكز الخدمـــات التسويقية ومراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ومراقبة مراكـــز العمليات الرأسمالية) ويخدم هذا التوزيع اعداد الحسابات الختاميـة التقليدية كما سيتضح لنا ذلك من خلال المبحث الأول من هذا الفصل .

ولقد سبق أيضا ـ فى الباب الثالث ـ أن تناولنا حسابـــات الميزانية (أصول وخصوم) وسوف نعرض فى المبحث الثانى من هـــذا الفصل نموذج للميزانية .

وعليه تنقسم خطة الدراسة فى هذا الفصل على النحو التالى :

المبحث الأول : الحسابات الختامية التقليدية .

المبحث الثاني : الميزانيـــة .

المبحث الأول

الحسابات الختاميــة التقليديـــة

يتضح مما سبق أنه يتعين قبل اعداد الحسابات الختاميـــة التقليدية توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة المشار اليها .

وحسابات المراقبة الخمسة المشار اليها ليست جزء من الحسابات المالية وانما تعتبر نقطة البداية فى حسابات التكاليف حيث أن الغــرض منها حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة عن طريـــق تحليل كل عنصـر من عناصر الاستخدامات وتحميله على المراكز علــــى أساس وظيفى ومن ثم تحدد تكلفة كل مركز من هذه المراكز الرئيسية .

وبالتالى تعتبر حسابات المراقبة الخمسة المشار اليها أداة لربط الحسابات المالية بحسابات التكاليف عن طريق تقسيم الوحدة الاقتصادية الى مراكز وفقا للوظائف الرئيسية للوحدة ثم توزيع الاستخدامات علـــى هذه المراكز وذلك كما يظهر من الجدول التالى :

رقم	استخدامات	توزيع الاستخدامات على المراكز				
		مراكز الإنتاج ٥	مراكز الخدمات الإنتاجية ٦	مراكز الخدمات التسويقية ٧	مركز الخدمات الإدارية والتمويلية ٨	مركز العمليات الرأسمالية ٩
٣١	أجور	٥٣١	٦٣١	٧٣١	٨٣١	٩٣١
٣٢	مستلزمات سلعية	٥٣٢	٦٣٢	٧٣٢	٨٣٢	٩٣٢
٣٣	مستلزمات خدمية	٥٣٣	٦٣٣	٧٣٣	٨٣٣	٩٣٣
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٥٣٤	—	—	—	—
٣٥	مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥	٦٣٥	٧٣٥	٨٣٥	٩٣٥
٣٦	تحويلات جارية تخصيصية	—	—	—	٨٣٦	—

وبالرجوع للباب الأول عند شرح الاطار العام للدليل المحاسبي وبصفة خاصة الاطار العام لتوزيع بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن أن نبين بعض القواعد الخاصة بتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة نوردها فيما يلي [1] :

١ - تحمل جميع حسابات المراقبة بأنصبتها من الأجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية .

٢ - عند توزيع المصروفات التحويلية الجارية على حسابات المراقبة يجب أن تحمل الفوائد الفعلية (محلية وخارجية) وفرق الفوائد المحسوبة على حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية لارتباطها الكامل بالوظيفة التمويلية كذلك يجب ملاحظة أن فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع لا يوزع على حسابات المراقبة ، حيث تظهر هذه الفروق فى مرحلة واحدة من الحساب الختامى وهى المرحلة الثانية من حساب الانتاج والمتاجرة .

٣ - تحمل المشتريات بغرض البيع بكامل تكلفتها على حساب مراقبة الانتاج وتظهر فى المرحلة الثانية من حساب الانتاج والمتاجرة .

٤ - تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية وتحمل على حساب الارباح والخسائر .

هذا وسنقتصر فى هذا المبحث على عرض نماذج حسابات النتيجة التقليدية كما وردت بالنظام المحاسبي الموحد وذلك لعدم

اختلافها من حيث الجوهر عن ما جرت عليه العادة فى العـــرف المحاسبى .

أولا : حساب الانتاج والمتاجـرة :

يتم اعداد ح/ الانتاج والمتاجرة طبقا للنظام المحاسبى الموحد على ثلاث مراحل أساسية هـى :

المرحلة الأولـى :

وتهدف الى قياس تكلفة الانتاج عن الفترة فتشمل تكاليف مراكـز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية (من الاجور والمستلزمات السلعيـة والخدمية والمصروفات التحويلية) مضافا اليها أو مطروحا منها "تغيـر مخزون انتاج غير تام بالتكلفة بحسب ما اذا كان هذا التغير بالنقـص أو الزيادة ، ويلاحظ فى هذه المرحلة استبعاد المشتريات بغرض البيع والتى توضع بالمرحلة الثانية ، هذا ولا توجد علاقة مباشرة بين عناصـر هذه المرحلة والمسميات المماثلة فى حساب العمليات الجارية وذلـك لظهور قيمة كل من هذه العناصر بالكامل فى مكان واحد فى الحسـاب الأخيـر .

المرحلة الثانيـة :

وتحدد هذه المرحلة مجمل فائض (أو عجز) الانتاج عن طريـق مقابلة ايرادات النشاط الجارى بتكلفة الانتاج المرحل من المرحلـة السابقة وتكلفة البضائع بغرض البيع ، ويلاحظ أن ايرادات النشاط الجارى فى هذه المرحلة لا تشمل تكلفة المشغولات الداخلية بالتكلفة كما هـو الحال فى حساب العمليات الجارية كذلك لا تتضمن التغير فى مخـزون

الانتاج غير التام لسابق اظهاره فى المرحلة الاولى ، ويظهر فـــى الجانب المدين مشتريات بغرض البيع وفرق تقويم التغير فى مخـــزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع .

المرحلة الثالثـــة :

وتحدد هذه المرحلة مجمل فائض (أو عجــز) الانتاج والمتاجرة عن طريق مقابلة مجمل الفائض (أو عجز) الانتاج والمرحل من المرحلة الثانية مضافا اليه اعانات الانتاج والتصدير بتكاليف الخدمات التسويقية (نصيب مراكز الخدمات التسويقية من الاستخدامات) ويرحل رصيـــد هذه المرحلة لحساب الارباح والخسائر ، وفى نهاية هذا الفصل نموذج لحساب الانتاج والمتاجرة طبقا لما ورد بالنظام المحاسبى الموحد .

ثانيا : حساب الأرباح والخسائر :

يهدف حساب الارباح والخسائر الى تحديد الفائض القابـــل للتوزيع أو العجز الجارى كما يظهر فى حساب العمليات الجارية ويتـــم ذلك عن طريق مقابلة مجمل فائض (أو عجز) الانتاج والمتاجــــرة (المرحل من حساب الانتاج والمتاجرة) مضافا اليه ايرادات الأوراق المالية والايرادات التحويلية بتكاليف مراكز الخدمات الاداريـــــة والتمويلية مضافا اليها التحويلات الجارية التخصيصية فيما عدا الضرائب الدخليـــة .

ولقد قسم النظام حساب الارباح والخسائر الى مرحلتين :

المرحلة الأولى :

تظهر الفائض (أو العجز) قبل خصم الضرائب الدخلية ٠

المرحلة الثانية :

وتظهر الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى بعد خصم الضرائب الدخلية ولعل الحكمة من اظهار الضرائب الدخلية في هذه المرحلة هى أنها تمثل بندا من بنود توزيع الأرباح ٠

ويجب أن يتطابق هذا الفائض القابل للتوزيع (أو العجز الجارى) مع الفائض (أو العجز) الذى يظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية (انظر نموذج حـ / أ ٠ ح فى نهاية هذا الفصل طبقا لما ورد بالنظام ٠

ثالثا : حساب توزيع الأرباح :

يماثل حساب توزيع الأرباح بالمرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ومن ثم فليس هناك حاجة لتكرار تصويره هنا ٠

وتكون صورة تلك الحسابات التقليدية كما يلى :-

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية في .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		تكاليف مراكز الإنتاج		
	x	الأجور	٥٢١	x
	x	مستلزمات سلعية	٥٢٢	x
	x	مستلزمات خدمية	٥٢٣	x
x	x	مصروفات تحويلية جارية	٥٢٥	x
		تكاليف الخدمات الإنتاجية		
	x	الأجور	٦٣١	x
	x	مستلزمات سلعية	٦٣٢	x
	x	مستلزمات خدمية	٦٣٣	x
x	x	مصروفات تحويلية جارية	٦٣٥	x
x				x
x		تكلفة الإنتاج التام (منقول)		x
x		مشتريات بغرض البيع	٥٢٤	x
		فرق تقويم التغير في المخزون		
	x	إنتاج تام	٣٥٨	x
x	x	بضائع بغرض البيع	٣٥٩	x
x		مجمل فائض الإنتاج (مرحل)		x
x				x

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x		تغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	x
x		تكلفة الإنتاج التام (مرحل)		x
x				x
		إيرادات النشاط الجاري		
		الإنتاج بغرض البيع :		
	x	صافي مبيعات إنتاج تام	٤١١	x
	x	تغير مخزون إنتاج تام	٤١٢	x
x	x	فرق تقويم التغير في مخزون الإنتاج التام ...	٤١٣	x
x		إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	x
x		خدمات مباعة	٤١٧	x
x		مخلفات إنتاج [illegible]	٤١٩	x
		بضائع بغرض البيع :		
x	x	صافي مبيعات	٤١٨١	x
	x	تغير مخزون بضائع بغرض البيع	٤١٨٢	x
x	x	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع ...	٤١٨٣	x
x		مجمل عجز الإنتاج (مرحل)		x
x				x

(تابع) حساب الانتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية فى .....

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x		مجمل عجز الإنتاج (منقول)		x
		تكاليف الخدمات التسويقية		
	x	الأجور	٧٣١	x
	x	مستلزمات سلعية	٧٢٢	x
	x	مستلزمات خدمية	٧٢٣	x
	x	مصروفات تحويلية جارية	٧٢٥	x
x				
x		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		x
x				x

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x		مجمل فائض الإنتاج (منقول)		x
		إعانات		
	x	إعانات إنتاج	٤٢١	x
	x	إعانات تصدير	٤٢٢	x
x		مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة		
x		(مرحل لحساب الأرباح والخسائر)		—
x				x

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x		مجمل عجز الإنتاج والمتاجرة (رحل من حساب الإنتاج والمتاجرة) ...		x
		تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية		
	x	الأجور	٨٣١	x
	x	مستلزمات سلعية	٨٣٢	x
	x	مستلزمات خدمية	٨٣٣	x
x	x	مصروفات تحويلية جارية	٨٣٥	x
		تحويلات جارية تخصصية		
	x	تبرعات	٣٦١	x
	x	إعانات للغير	٣٦٢	x
	x	تعويضات وغرامات	٣٦٣	x
	x	خسائر رأسمالية	٣٦٤	x
	x	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	x
	x	ديون معدومة	٣٦٦	x
	x	مخصصات بخلاف الإهلاك	٣٦٧	x
	x	ضرائب عقارية	٣٦٨	x
x				
x		الفائض (مرحل)		x
x				x
x		العجز (منقول)		x
x		ضرائب دخلية	٣١٩	x
x		الفائض القابل للتوزيع (رحل لحساب التوزيع)	٢٨١١	x
x				x

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
x		مجمل فائض الإنتاج والمتاجرة (رحل من حساب الأرباح والخسائر)	٤٣	x
x		ايرادات أوراق مالية		x
		إيرادات تحويلية		
	x	فوائد دائنة	٤٤١	x
	x	إيجارات دائنة	٤٤٢	x
	x	ارباح رأسمالية	٤٤٣	x
	x	ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤	x
x	x	تعويضات وغرامات	٤٤٥	x
		ايرادات متنوعة :		
	x	أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١	x
	x	خصم مكتسب	٤٤٦٢	x
	x	ديون سبق إعدامها	٤٤٦٣	x
	x	أرباح بيع خامات	٤٤٦٤	x
x	x	حوالات	٤٤٦٥	x
	x	فروق الإيجار المحسوب	٤٤٧	x
x	x	فروق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	x
x		العجز (مرحل)		x
x				x
x		الفائض (منقول)		x
x		العجز الجاري	٢٨١٢	x
x				x

المبحث الثانى

الميزانية العمومية

تظهر الميزانية المركز المالى للوحدة الاقتصادية - والذى يتمثل فى ممتلكات الوحدة من الأصول المختلفة وما عليها من التزامات وحقوق وذلك فى لحظة سكون افتراضية وهى لحظة اعدادها .

ولقد اختلفت صورة الميزانية كما أوردها النظام المحاسبى الموحد عن الصورة التقليدية لها كما عرفت فى المبادئ العامة للمحاسبة وسوف نعرض فيما يلى لأهم نواحى الاختلاف بين صورة الميزانية العمومية فى النظام المحاسبى الموحد وصورتها فى المحاسبة التقليدية :

أولا : فيما يتعلق بتبويب الميزانية :

فى المحاسبة التقليدية	فى النظام المحاسبى الموحد
أ ـ جرت العادة فى المحاسبة التقليدية على تبويب الأصول كما يلى : ـ أصول ثابتة : والمقصود بها مجموعة الاصول التى تقتنيها المنشأة بغرض استخدامها فى عملية الانتاج وليس اعادة بيعها ـ وتدخل قيمتها بالتدريج فى شكل اهلاك فى تكلفة انتاج الشركة . ـ أصول متداولة : وهى تعبر عن مجموعة الموجودات أو الاصول التى تشترى بغرض البيع كما هى بعد تعديلها بغرض تحقيق ربح ويكون ذلك عادة خلال دورة مالية واحدة ـ ويدخل الى جانب ذلك الأشكال المختلفة التى قد تكون عليها تلك الأصول فى مرحلة دورانها فهى تتضمن الى جانب البضائع الجاهزة والمنتجات التامة النقدية والعملاء أ . قبض وغيرها . ـ مجموعة الأرصدة المدينة : ومن بينها الاصول الوهمية كشهرة المحل وحقوق الاختراع . ب ـ أما جانب الخصوم فيبوب كما يلى : ـ حقوق المساهمين : ويعبر عن رأس المال المدفوع والاحتياطيات المجنبة من أرباح الشركة خلال الدورات المالية المختلفة . ـ حقوق الغير : وتعبر عن المطلوبات أو الالتزامات التى تلتزم بها الشركة تجاه آخرين من غير أصحاب الملكية وتقسم بدورها الى خصوم ثابتة ومتداولة وأرصدة دائنة أخرى .	بخصوص تبويب الأصول : يتم تبويبها على النحو التالى : ١ ـ الطاقة الانتاجية المستغلة وتعبر عن الموجودات الثابتة بالتكلفة دون استبعاد مخصصات الاهلاك المتعلقة بها من التكلفة . ٢ ـ الطاقة الانتاجية فى طور الاعداد والتكوين وتمثل المشروعات تحت التنفيذ . ٣ ـ المخزون بأنواعه المختلفة باعتباره عصب النشاط الجارى للوحدة الاقتصادية . ٤ ـ الأصول التى تمثل نقدية أو ترتب حقوقا مالية للوحدة الاقتصادية قبل الغير وتشمل الاقراض طويل الاجل والاستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المختلفة والنقدية بالصندوق والبنوك . بخصوص تبويب الخصوم : ١ ـ مصادر التمويل الداخلى والذاتى وتشمل رأس المال والاحتياطيات والمخصصات بما فيها مخصصات اهلاك الاصول الثابتة حيث تعتبر من مصادر التمويل الذاتى للوحدة . ٢ ـ اختفاء ح/ السندات حيث لا يحق للوحدة اصدار السندات واستحدث بدلا منها ح/ قروض طويلة الأجل ـ ٢٤ وح/ مساهمة الحكومة (تسدد) ٢١٢ .

ثانيا : فيما يتعلق بطريقة عرض الميزانيــة :

فى المحاسبة التقليدية	فى النظام المحاسبى الموحد
١ـ جرت العادة فى المحاسبة التقليدية على اظهار المخصصات مخصومة من الأصـــول المقابلة لها فى جانب الموجودات حتـى يمكن أن تظهر صافى كل مجموعة علـــى النحو التالى : xxxx الموجودات الثابتة xxxx ـ مخصصات الاهلاك الخاصـــــة xxx صافى الموجودات الثابتة xxx المدينون xx ـ مخصص ديون معدومة xxx الصافى (يعبر عن الديــــــون الجيدة) • xxx الاستثمارات xx ـ مخصص هبوط أسعار أ • مالية xxx الصافى (يمثل القيمة الدفتريـــــة مخصوما منها أى خسائر محتملـــة اذا ما تم بيعها بالسعر السوقى المخفضـة •	١ ـ فى ظل النظام المحاسبى الموحد فقد تـــم اظهار المخصصات بالكامل (سواء كانـــت تمثل نقصا فى قيم الموجودات الثابتــــــة كمخصصات اهلاك أو كانت تعبر عن الخسارة. المحتملة بالنسبة (للموجودات المتداولة) • فى جانب الخصوم تمشيا مع المبدأ المتبع فى تبويب الميزانية من حيث بيان مصادر التمويل المختلفة والمخصصات والاحتياطيات كمصــدر للتمويل الذاتى •
٢ـ اظهار الاعتمادات المستندية ضمـــــن حسابات البنوك دون تفرقة أو تمييز بينهما	٢ـ يفرق النظام بين الاعتمادات المستنديـــــة لشراء مستلزمات سلعية أو بضائع جاهـــــزة يظهر ضمن المخزون وبين الاعتمـــــــادات المستندية لشراء أصول ثابتة ضمن الموجودا الثابتة ضمن مشروعات تحت التنفيذ •
٣ـ توجد حسابات نظامية ضمن هيكـــــل الميزانية لاظهار المطلوبات المحتملـــــة والمسؤليات العرضية •	٣ـ عدم وجود حسابات نظامية وفى الاعـــراف المتبعة فى المحاسبة التقليدية علـــى أن تستخدم ملاحظات على الميزانيــة بخصــوص الالتزامات الاحتمالية •

تابع : ثانيا : فيما يتعلق بطريقة عرض الميزانية :

في المحاسبة التقليديـــة	في النظام المحاسبي الموحد
٤ـ تقضى العرف المحاسبي بالنسبـــــة للتوزيعات على بيانها في الميزانيـــة العمومية كاقتراح لتوزيع الأرباح •	٤ـ يجب اجراء توزيعات الارباح قبل تصويـــر الميزانية وادراج ذلك ضمن الحسابات المعبرة عن الاحتياطيات والفائض المحتجز بينما يمثل الفائض الموزع أو المقترح توزيعه على حـ/ دائني توزيعات ضمن حسابات الدائنين •
ثالثا : فيما يتعلق بمحتويات الميزانية :	
١ـ النفقات الايرادية المؤجلة تعتبر ضمن الاصول الوهمية أو الارصدة المدينـــة الأخـــرى •	١ـ النفقات الايرادية المؤجلة اعتبرها النظـــام أصلا ثابتا ـ وقرر اخضاعها لمعدلات الاهلاك المقررة خلال فترة الاستفادة منها •
٢ـ اختفاء حـ/ مشروعات تحت التنفيذ فى المحاسبة التقليدية •	٢ـ استحدث النظام حـ/ مشروعات تحت التنفيـــذ ليمثل الطاقة في طور التكوين والاعداد حتى يمكن ابراز تكلفة المشروعات في الخطـــــة المعتمدة والتي لم تتكامل للانتاج •
٣ـ توجد مجموعة الاصول المعنوية مثـــل الشهرة •	٣ـ اختفاء الاصول المعنوية (غير الملموسة) مثل الشهرة اذا لم يعد لها مجال في القطـــاع العام
٤ـ لم يوجد هذا الحساب (مساهمـــة الحكومة تسدد) قبل نشأة القطـــاع العـــام •	٤ـ حـ/ مساهمة الحكومة تسدد •

وسوف نعرض فيما يلي لنموذج الميزانية العمومية حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد •

الميزانية في .....

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		الأصول الثابتة		
	x	أراضي	١١١	x
	x	مباني وانشاءات ومرافق	١١٢	x
	x	آلات ومعدات	١١٣	x
	x	وسائل نقل وانتقال	١١٤	x
	x	عدد وأدوات	١١٥	x
	x	أثاث ومعدات مكاتب	١١٦	x
	x	الثروة الحيوانية والمائية	١١٧	x
x	x	نفقات ايرادية مؤجلة	١١٨	x
		مشروعات تحت التنفيذ		
	x	تكوين سلعي	١٢١	x
x	x	إنفاق استثماري	١٢٢	x
		المخـــزون		
	x	خامات	١٣١١	x
	x	وقود	١٣١٢	x
	x	قطع غيار ومهمات	١٣١٣	x
	x	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	x
	x	مخلفات	١٣١٥	x
	x	انتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ	١٣٢	x
	x	انتاج تام	١٣٣	x
	x	بضائع لدى الغير	١٣٤	x
	x	بضائع بغرض البيع	١٣٥	x
x	x	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	x
x		جملة		x

ج	ج	البيان	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة
		رأس المـــال		
	x	رأس مال مملوك	٢١١	x
x	x	مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢	x
		احتياطيات وفائض مرحل		
	x	احتياطي قانوني	٢٢١	x
	x	احتياطي مستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	x
	x	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية		
	x	والتجديدات والتوسعات	٢٢٣	x
	x	احتياطي عام	٢٢٤	x
	x	احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	x
	x	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	x
	x	احتياطيات أخرى	٢٢٧	x
x	x	فائض مرحل	٢٢٨	x
		المخصصـــات		
	x	مخصص الاهلاك	٢٣١	x
	x	مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٣٢	x
	x	مخصص الديون المشكوك فيها	٢٣٣	x
x	x	مخصصات أخرى	٢٣٤	x
		قروض طويلة الأجل		
	x	قروض محلية طويلة الأجل	٢٤١	x
x	x	قروض خارجية طويلة الأجل	٢٤٢	x
x		جملة		x

(تابع) الميزانية في .....

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	الأرقام المقارنة
×		ماقبله		×
		إقراض طويل الأجل		
	×	إقراض على طويلة الأجل	١٤١	×
×	×	إقراض للتابع طويل الأجل	١٤٢	×
		إستثمارات مالية		
	×	إستثمارات في سندات حكومية	١٥١	×
	×	إستثمارات في أوراق مالية	١٥٢	×
×	×	إستثمارات أجنبية	١٥٣	×
		مدينون		
	×	عملاء	١٦١	×
	×	أوراق قبض	١٦٢	×
×	×	مدينون متنوعون	١٦٣	×
		حسابات مدينة مختلفة		
	×	مدينون مختلفون	١٧١	×
	×	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	×
×	×	إيرادات جارية وتخصصية مستحقة	١٧٣	×
		نقديه بالبنوك والصندوق		
	×	بنك حساب جاري	١٨٢	×
	×	بنك ودائع بأجل أو بإخطار سابق	١٨٣	×
×	×	نقدية بالصندوق	١٨١	×
×		العجز المرحل	٢٢٨	×
×				×

جـ	جـ	البيان	الدليل المحاسبي	الأرقام المقارنة
×		ماقبله		×
		بنوك دائنة		
	×	سحب على المكشوف	٢٥١	×
	×	قروض قصيرة الأجل بضمان	٢٥٢	×
×	×	جاري دائن مقابل إعتمادات مستندية ...	٢٥٣	×
		دائنون		
	×	موردون	٢٦١	×
	×	أوراق دفع	٢٦٢	×
	×	دائنون متنوعون	٢٦٣	×
×	×	دائنو توزيعات	٢٦٤	×
		حسابات دائنة مختلفة		
	×	دائنون مختلفون	٢٧٢	×
	×	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣	×
×	×	مصروفات جارية وتخصصية مستحقة ...	٢٧٤	×
×				×

الفهرس

رقم الصفحة

الباب الرابع

إثبات وتوجيه العمليات المتعلقة بالاستخدامات والموارد

الباب الخامس

القوائم والحسابات الختامية والميزانية

....

رقم الايداع : ١٢/١٩/٧٩٩٦